

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**

**SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

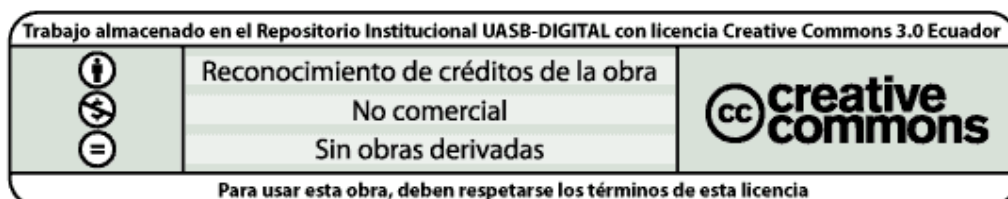
**MAESTRÍA EN DERECHO**

**MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

**LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: REFLEXIONES EN TORNO A LA  
LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS  
DEL ESTADO**

**ADRIANA ELIZABETH MORA BERNAL**

**2013**



## **CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS**

Yo, Adriana Elizabeth Mora Bernal, autora de la tesis intitulada “La Tributación Medioambiental: Reflexiones en torno a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado” mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 27 de marzo de 2013

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**  
**SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

**MAESTRÍA EN DERECHO**

**MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

**LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: REFLEXIONES ENTORNO A LA  
LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS  
DEL ESTADO**

**ADRIANA ELIZABETH MORA BERNAL**

**TUTOR: DR. MARCO ALBÁN ZAMBONINO**

**2013**

**QUITO - ECUADOR**

## **ABSTRACT**

En el siglo XXI la protección del Medio Ambiente constituye un tema de real importancia, en donde si no tomamos medidas adecuadas estaríamos poniendo en riesgo nuestra raza humana. Por ello, es necesario plantear desde el derecho una propuesta de cambio de conductas frente a la indiscriminada explotación de los recursos naturales y más bien recurrir a una relación armónica entre el ser humano, medio ambiente y economía. Partimos entonces de una triple visión ecológica, económica y jurídica, en la que es necesario dar soluciones que aseguren el cuidado y protección ambiental.

El propósito de nuestra investigación es entender el desafío al que nos llama el Derecho Ambiental y su trascendencia de aplicación respecto a su transversalidad en las diferentes ramas del derecho entre las que se encuentra el Derecho Tributario. Para ello, hemos desarrollado nuestra labor en base a la combinación de las materias Constitucional, Ambiental y Tributario, con el fin de dar alcance doctrinario y jurídico a aquellos aspectos relacionados con los diferentes métodos de protección ambiental.

A razón de lo mencionado, la presente investigación tiene como objetivo mostrar los puntos de acuerdo y desacuerdo sobre la tributación ambiental, plantear sus problemas de aplicación y mostrar su efectividad sobre el cuidado ambiental, que puede generarse a partir de la creación de tributos ambientales que buscan mitigar el daño ambiental y crear nuevos comportamientos de producción, pretendiendo hacer coincidir los intereses económicos y ambientales, como respuesta a una verdadera conjugación de la parte económica, social y cultural.

### **Dedicatoria**

A mis padres por su amor y apoyo incondicional;

A mis hermanos por ser mis amigos y consejeros;

A mi abuela por ser una luz en mi camino;

A mis amigos por su cariño.

## **Agradecimiento**

Mi más profundo agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador por brindarme la oportunidad de realizar mis estudios de maestría, en la persona del Doctor Enrique Ayala Mora.

A todos los Maestros de esta casa de estudio por su apoyo permanente e incondicional a mi formación académica.

## **TABLA DE CONTENIDO**

INTRODUCCIÓN.....	8
CAPITULO I.....	9
MEDIOAMBIENTE Y TRIBUTACIÓN .....	9
1.1 Protección al medio ambiente.....	9
1.2 Producción normativa internacional sobre el medio ambiente .....	12
1.3. Ambiente y desarrollo sustentable.....	17
1.3.1 Tecnologías limpias .....	20
1.3.2 El principio “quien contamina paga” .....	21
1.4 Bases constitucionales para la protección al medio ambiente .....	24
1.4.1 Políticas ambientales y tributarias.....	28
1.5 Instrumentos para la aplicación de la política ambiental.....	29
1.5.1 Instrumentos económicos.....	30
1.5.1 Instrumentos no fiscales .....	31
1.5.2 Instrumentos Fiscales .....	35
1.5.2 Instrumentos Financieros .....	38
1.5.3 Instrumentos jurídicos .....	40
1.6 Teorías sobre la tributación ambiental.....	41
 CAPÍTULO II.....	 53
INSTRUMENTOS ECONÓMICO - TRIBUTARIO PARA LA PROTECCIÓN	
MEDIO AMBIENTAL EN EL ECUADOR.....	53
2.1 Finalidad fiscal y extrafiscal de los tributos .....	53
2.2 Tributos con fines extrafiscales Vs el principio de Capacidad Contributiva.....	58
2.3 ¿Los impuestos ambientales regresivos o no? .....	64
2.4 El caso de la imposición ambiental en la legislación ecuatoriana .....	68
2.5 Impuesto ambiental a la contaminación vehicular.....	72
2.6 Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables .....	86
2.7 Reflexiones respecto a la tributación ambiental en los países de la Comunidad Andina.....	91
CONCLUSIONES.....	97
BIBLIOGRAFÍA.....	101

## **INTRODUCCIÓN**

Existen varios instrumentos de protección del medio ambiente que pretenden desestimular ciertas actividades económicas o determinados consumos que afectan en mayor grado al medio ambiente; y, mitigar el daño ambiental producto de la ejecución de dichas actividades o el consumo de ciertos productos. La doctrina ha diferenciado los diferentes métodos de protección: Primero los métodos directos en los que constan las sanciones penales o administrativas; y, los indirectos en los que se insertan los denominados tributos ambientales.

En la normativa tributaria ecuatoriana hace no mucho tiempo se incluyeron impuestos de carácter nacional como instrumentos de protección del medio ambiente. Entonces es necesario hacer un análisis sobre la mencionada legislación para conocer en detalle si cumple o no con los preceptos doctrinarios que hoy en día siguen en la mesa de debate como la eficacia o no de su aplicación al cuidado ambiental, su finalidad fiscal o extrafiscal, así como la presencia del principio de capacidad contributiva en estos tributos.

El estudio se inicia con un marco introductorio y una breve revisión de cómo el Derecho Ambiental se ha ido transversalizando a través de las diferentes ramas del derecho, constituyéndose el Derecho Tributario como uno más de estos instrumentos de protección del medio ambiente en el marco del Derecho Internacional. Para ello es importante realizar un repaso sobre el contexto internacional sobre la protección al medio ambiente, el desarrollo sustentable, los preceptos constitucionales que justifican los tributos ambientales, así como sus características esenciales.



## CAPITULO I

### MEDIOAMBIENTE Y TRIBUTACIÓN

#### 1.1 Protección al medio ambiente

El medio ambiente en las últimas décadas ha sido tema de gran preocupación para la humanidad y luego de mucho tiempo de reflexiones, se ha planteado su cuidado y amparo. La defensa del medio ambiente constituye un signo de civilización y progreso, por eso hoy en día se busca la protección de los elementos aire, suelo, agua, bosques, etc, como parte integral de un todo, en el que cada uno de sus elementos se encuentran interrelacionados y forman parte de una integralidad.

La protección del ambiente constituye un nuevo reto para las diferentes ramas del derecho, ya que “el siglo XXI, indefectiblemente, estará marcado por la preocupación ambiental y la globalización de la problemática ambiental; es una realidad irreversible, y ciertamente no es una moda sino una necesidad”.<sup>1</sup>

Este es el tiempo para hacer un compromiso ético con la naturaleza y con las presentes y futuras generaciones; para consolidar uno de los objetivos del Estado como es obtener un crecimiento y desarrollo económico sostenible, basado en el concepto de Buen Vivir según la Constitución ecuatoriana<sup>2</sup>, en la que se considera que el desarrollo debe ser ambientalmente sano, ecológicamente viable y socialmente justo, para convertirse así en uno de los elementos que darán inicio a los nuevos conceptos de desarrollo y crecimiento económico, para que consecuentemente estos den vida al Buen Vivir o Sumak Kawsay.

---

<sup>1</sup> Fabiola Morales Castillo, comp., *Hacia la Justicia Ambiental. Acceso a la justicia ambiental en el Perú y América Latina*, Lima, Fondo Editorial del Congreso del Perú, 2008, pág. 30.

<sup>2</sup> Constitución Política del Ecuador, publicada en el Registro Oficial N° 449 del 20 de octubre de 2008, en su artículo 14 reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el Buen Vivir. Para garantizar el ejercicio de estos derechos la Constitución en su Título VI que aborda el Régimen de Desarrollo, establece como uno de los objetivos contar con la construcción de un sistema económico sostenible, así como garantizar a las personas un ambiente sano y sustentable garantizando con ello la realización del Buen Vivir.

En el presente estudio es importante destacar que existen dos criterios respecto a la denominación adecuada de medio ambiente, por una parte algunos autores afirman que el concepto medio ambiente es el apropiado, ya que significa “lo que rodea el elemento en que viven las personas”<sup>3</sup>, manteniendo la postura que este concepto tiene un contenido más específico que ambiente.

Sin embargo, otros tratadistas como Efraín Pérez consideran que la expresión ambiente es la adecuada, puesto que al hablar de medio ambiente se estaría produciendo una reiteración de expresiones cuyo significado conduce a una redundancia, ya que afirman medio y ambiente son sinónimos. Es importante reconocer que al tratar este tema la expresión “medio ambiente” es de uso más frecuente y cotidiano en nuestro lenguaje que el concepto de “ambiente”, que a pesar de ser el más pertinente no es utilizado por las personas.

En este estudio usaremos ambivalentemente ambos términos, esperando que no lleve a confusión lo que queremos decir en cada momento, aunque es necesario manifestar que existen diferentes denominaciones que han sido propuestas además de las que hemos señalado para hablar de la rama del derecho que abarca el Medio Ambiente, por ello al tratar el tema de los impuestos ambientales parte de la doctrina los categoriza como ecológicos.

Una vez planteada las diferentes denominaciones que han sido propuestas, nosotros nos referiremos a la rama del derecho que abarca este estudio como Derecho Medio Ambiental, puesto que es de general aceptación y comprende toda la problemática jurídica ecológica general.

---

<sup>3</sup> Efraín Pérez, *Derecho Ambiental*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, pág. 5.

El Derecho es un instrumento que regula las conductas humanas y no podía quedar sin tratar la problemática ambiental inmersa en la cotidianidad de la vida humana. Hoy en día se refleja en el deber de afrontar la problemática global ambiental y ser partícipe de buscar nuevas soluciones para mejorar las condiciones de sustentabilidad. Así el Derecho, al ser entendido como un mecanismo al servicio del bien común asume un rol protagónico y más aún cuando se trata de la conservación del medio ambiente y, por tanto, de la supervivencia misma de los seres humanos sobre este planeta.

Este reto que el Derecho asume de proteger al medio ambiente, se logrará a través de las diversas ramas (Derecho Constitucional, Penal, Civil, Administrativo, Tributario, etc.). Para que el Derecho sea una herramienta eficiente en la protección ambiental, es necesario que participe conjuntamente con otras disciplinas como la Economía, Ecología, para de esta manera intercambiar datos y tener “un conocimiento lo más correcto posible de la realidad fáctica sobre la que se aplica el Derecho”.<sup>4</sup>

Entonces, podemos iniciar diciendo que “el Derecho Ambiental no es una disciplina monolítica, sino –parafraseando a Sáinz de Bujanda- una compleja y sutil trama de vínculos jurídicos que afectan a todos los sectores del ordenamiento”<sup>5</sup>. En el mismo sentido “Priour considera que el Derecho Ambiental es un derecho de carácter horizontal, que abarca las diferentes ramas clásicas del derecho (Privado, Público e

---

<sup>4</sup> Daniel Irwin Yacolca Estares, *Los tributos ambientales y elementos ambientales*, en Daniel Yacolca Estares, coordinador, *Derecho Tributario Ambiental*, Academia Internacional de Derecho Tributario. Editora Grijley, 2009, pág. 7.

<sup>5</sup> Sáinz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, vol. II, I, Madrid, Facultad de Derecho de la UCM, 1985, pág. 140 citado por Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 6.

Internacional) y un derecho de interacciones que tienden a penetrar en todos los sectores jurídicos para introducir la idea ambiental”.<sup>6</sup>

Alonso García utiliza una metáfora para demostrar que el Derecho Ambiental contiene aspectos tanto económicos, jurídicos y ecológicos que deben ser tomados en cuenta para tomar decisiones y sostiene que el Derecho Ambiental es policéntrico y por tanto: “todo precepto sectorial es simplemente un punto en una tela de araña policéntrica y, por consiguiente, sólo la plena inteligencia y comprensión del equilibrio global de la tela permite hacer presiones sobre un punto, mediante la exigencia de implementación de la ley, sin romper el equilibrio socioeconómico y ecológico global”.<sup>7</sup>

De igual manera, en el campo tributario aparece como una especialidad el llamado Derecho Tributario Ambiental, “que en realidad es derecho tributario para el desarrollo sustentable, y forma parte de las nuevas complejidades y particularidades del derecho financiero”.<sup>8</sup> Consecuentemente, el Derecho Tributario se constituye en una de las herramientas al servicio de la protección ambiental que “no resolverá el problema social existente, sino que debe realizarse una labor de conjunto por los distintos grupos normativos y por las distintas sedes de las que provienen las distintas normas reguladoras de este aspecto social”<sup>9</sup>, para conseguir los fines perseguidos.

## **1.2 Producción normativa internacional sobre el medio ambiente**

La propuesta de enfrentar a los problemas ambientales no es de nueva data en la comunidad internacional, ya que estos temas ambientales se vienen discutiendo desde hace algunas décadas en el Derecho Internacional y hoy en día es el centro de la agenda

---

<sup>6</sup> (E. Pérez, *Derecho Ambiental...*, 69)

<sup>7</sup> (D. I. Yacolca Estares, *Los tributos ambientales...*, 33)

<sup>8</sup> Nora Lifschitz, *La evolución del pensamiento jurídico financiero en América*, en Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, estudios en honor de Andrea Amatucci, Volumen III, Temis 2011, pág. 60.

<sup>9</sup> Rosa Galapero Flores, *Tributación medioambiental en el ámbito de las haciendas Locales*, en Revista Nueva Fiscalidad - Núm. 9-2003, Octubre 2003, <<http://www.vlex.com/vid/216170>>.

de los gobiernos y de los foros internacionales como Naciones Unidas, OCDE, Unión Europea, Comunidad Andina y Mercosur. A partir de los diferentes Instrumentos Internacionales se han conseguido avances en las diferentes legislaciones internas, derivadas principalmente de la Cumbres de la Tierra del año 1972, Río de 1992, y de Johannesburgo en el 2002.

La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente, realizada en Estocolmo, en el año 1972 centraba la atención en la degradación ambiental y la contaminación transfronteriza, puesto que la contaminación debe considerarse a escala superior donde se enfrente el problema con el esfuerzo de todos los países, estableciendo una cooperación de apoyo y complementación de los esfuerzos nacionales. En la citada Declaración se establecieron una serie de principios como el principio 1 que trata el derecho a un medio ambiente adecuado y no discriminación, los principios 3, 4, 5, 8 y 13 sobre desarrollo sustentable, principio 6 y 7 de prevención del daño ambiental, entre otros que proponen la adopción de nuevos instrumentos de política ambiental que aunque no tengan el carácter de obligatorios vendrían a ser incorporados en las diferentes legislaciones.

Particularmente, esta Declaración se constituyó en uno de los pilares fundamentales para la incorporación de una legislación propiamente ambiental en varios países del mundo, como puede verse en el cuadro 1, tales como los países miembros de la Comunidad Andina, Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú.

Países que promulgaron legislaciones propiamente ambientales después de la celebración de la Conferencia de Estocolmo de 1972 y hasta antes de la celebración de la Cumbre de Río de 1992		
<b>País</b>	<b>Legislación</b>	<b>Año</b>
Estados Unidos	Ley Nacional de Política Ambiental	1970
México	Ley Federal para prevenir y controlar la contaminación	1971
Colombia	Código Nacional de recursos naturales renovables y de protección al medio ambiente	1974
Canadá	Ley sobre evaluación ambiental del estado de Ontario	1975
Ecuador	Ley para la prevención y control de la contaminación ambiental	1976
Francia	Ley sobre protección de la naturaleza	1976
Venezuela	Ley Orgánica del Ambiente	1976
Guyana	Constitución Política	1980
Cuba	Ley de Protección al Medio Ambiente y del Uso Racional de los Recursos Naturales	1981
Brasil	Ley que dispone sobre la política nacional de medio ambiente, sus fines y mecanismos de formulación y aplicación de otras providencias	1981
Guatemala	Ley para la Protección y Mejoramiento del Medio Ambiente	1982
México	Ley Federal de Protección al Ambiente	1982
Venezuela	Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio	1983
México	Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente	1988
Perú	Código de Medio Ambiente y de los Recursos Naturales	1990
Jamaica	Ley de Conservación de los Recursos Naturales	1991
Argentina	Ley núm. 24.040 sobre compuestos químicos	1992
Argentina	Ley 24.051 sobre residuos peligrosos	1992
Bolivia	Ley General de Medio Ambiente	1992
Venezuela	Ley Penal del Ambiente	1992

Fuente: González Márquez, José Juan y Montelongo Buenavista, Ivett, Introducción al Derecho Ambiental Mexicano, México, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1999.

En la declaración final de Estocolmo se sostuvo que “el hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida digna y gozar de bienestar, y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las

generaciones presentes y futuras”. Además, es aquí donde se produjo un primer atisbo del concepto de desarrollo sustentable que será desarrollado en lo posterior de manera detenida.

Las diferentes declaraciones y otros pronunciamientos internacionales provocaron que durante la década de los 90 se inicien procesos de evolución en las diferentes legislaciones como se ha demostrado en el cuadro anterior, durante “este período se dio un desarrollo de la legislación marco, los países pasaron de las declaraciones constitucionales generales al establecimiento de leyes marco ambientales más concretas y específicas”.<sup>10</sup>

Durante la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), celebrada en Río de Janeiro, Brasil, en 1992, fueron aprobados cuatro documentos, entre ellos la Agenda 21 también llamado Programa 21 que es un “plan de acción a nivel mundial de los 179 países que participaron en ella”<sup>11</sup> y se encuentra relacionado con el Derecho de Desarrollo.

Si bien la Agenda 21 no constituye un instrumento de obligatorio cumplimiento, ya que es un instrumento que se inscribe dentro del género de las “Declaratorias”<sup>12</sup>, forma parte de las denominadas normas blandas o “*softlaw*”, ya que no tienen la misma fuerza obligatoria que suscribir un tratado internacional; sin embargo, muchas veces constituyen un antecedente para la firma de futuros convenios y se convierten en normas blandas del Derecho Internacional Ambiental o principios de general aplicación en los países y las regiones.

---

<sup>10</sup> (F. Morales Castillo, *Hacia la Justicia Ambiental...*, 98)

<sup>11</sup> Según Guillermo J. Cano, la Agenda XXI constituye lo que Peter Sand denomina “*softlaw*” pero que en algunos casos ha sido adoptada por actos de legislación interna. Véase P. Sand, *The effectiveness of international environmental agreements*, Ed. UNCED, Cambridge, 1992, pág. 18, citado por José Juan González Márquez y Ivett Montelongo Buenavista, *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano*, México, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1999, pág. 42.

<sup>12</sup> (E. Pérez, *Derecho Ambiental*, 43)

El documento del Programa 21 se encuentra dividido en cuatro secciones: las dimensiones social y económica, la conservación y manejo de los recursos para el desarrollo, el fortalecimiento del papel de los principales grupos; y, los mecanismos de ejecución. Para nuestro estudio es relevante analizar, aunque de manera breve, el primero de sus capítulos ya que aquí se evidencia como los elementos económicos, jurídicos y ambientales se encuentran engranados unos con otros.

En el Capítulo I que trata sobre las Dimensiones Sociales y Económicas en el área de Elaboración de Políticas y Estrategias Nacionales para Fomentar la Transformación de las Modalidades Insostenibles de Consumo, tiene como objetivo mejorar la calidad ambiental y el desarrollo sostenible a través de la promoción de eficientes procesos de producción, así como el cambio en las modalidades de consumo, incentivando la transferencia de tecnología ecológicamente racional.

Para el logro de estos fines, se propone la utilización de instrumentos económicos como un medio adecuado para influir en el comportamiento de los consumidores, formulando instrumentos como gravámenes e impuestos ambientales, sistemas de pago y reembolso de depósitos, etc., manifestando que estos procesos se podrán implementar según las condiciones de cada uno de los países.

En los años siguientes “en la Cumbre para la Tierra de 1992 se reconoció internacionalmente el hecho de que la protección del medio ambiente y la administración de los recursos naturales deben integrarse en las cuestiones socio-económicas de pobreza y subdesarrollo”. Esta preocupación ha sido trasladada a los países andinos “que enfrentan el reto de disminuir los niveles de pobreza y desigualdad



en la distribución del ingreso para mejorar las condiciones de vida de la población en el marco de un proceso de desarrollo sostenible".<sup>13</sup>

Si bien en Estocolmo es donde se inicia el concepto de desarrollo sostenible más tarde fue recogida en la definición del término “desarrollo sostenible” hecha por la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo (la Comisión Brundtland) en 1987 como el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la habilidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”.<sup>14</sup>

### **1.3. Ambiente y desarrollo sustentable**

Es importante referirse al concepto de desarrollo sustentable o sostenible como lo denomina parte de la doctrina, ya que no podemos negar la idea mercantilista que se tenía sobre el Medio Ambiente, en el que todos los recursos naturales se encuentran al servicio de los seres humanos y del cual podemos aprovecharnos incansablemente. Surge entonces la necesidad de regular la economía y los mercados para ponerlos al servicio del desarrollo y bienestar, buscando que cambien estas ideas mercantilistas.

A causa de esto, surgen dos nociones que unen la política económica y ambiental, y son las que han legitimado la utilización de los instrumentos económicos fiscales: el concepto de desarrollo sustentable y el principio *quien contamina paga*.<sup>15</sup> En cuanto al primero, se propugnó en la cooperación internacional para alcanzar el desarrollo sustentable, en la línea de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el

---

<sup>13</sup> Geo Andino 2003. *Perspectivas del Medio Ambiente*. Publicado por el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe y la Secretaría General de la Comunidad Andina, en <[http://www.comunidadandina.org/public/libro\\_27.htm](http://www.comunidadandina.org/public/libro_27.htm)>

<sup>14</sup> <<http://www.un.org/spanish/conferences/wssd/unced.html>>

<sup>15</sup> Parafraseando a Aimée Figueroa Neri, *Fiscalidad ambiental en México, una década en busca de su establecimiento*, en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, México, Pandora, 2004, pág. 122.

Medio Ambiente Humano de 1972<sup>16</sup>, así la incorporación de los temas ambientales en los instrumentos económicos fueron reflejados en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, y hoy son recogidas por la Declaración de Río en diversos principios.<sup>17</sup>

El tema de industria y medio ambiente como ya nos hemos referido está íntimamente relacionado con el desarrollo, y consecuentemente vinculado con la preocupación de las personas de preservar el patrimonio ambiental para las generaciones futuras, bajo el concepto de desarrollo sustentable, entendiéndole como la unión o lazo entre el medio ambiente y el desarrollo, cuya finalidad es buscar un nuevo modelo de desarrollo, bajo el esquema de una sana utilización de los recursos para la satisfacción de las necesidades.

Podemos definir al desarrollo sustentable como “aquel que satisface las necesidades del presente, sin riesgo de que las futuras generaciones no puedan satisfacer sus propias necesidades”<sup>18</sup>, entonces el elemento clave del desarrollo sostenible es lograr una integración efectiva entre las políticas económicas y las políticas ambientales. Por ello tomo las palabras de Ricardo Crespo al señalar que el Derecho

---

<sup>16</sup> En la Conferencia de Estocolmo de 1972, se formula además la expresión ecodesarrollo que fue utilizada para designar una estrategia de desarrollo especialmente aplicable a los países de Tercer Mundo, que postulaban un estilo de desarrollo ecológicamente viable. Véase en Raúl Brañes, *Manual de Derecho Ambiental Mexicano*, II Edición, México, Fundación Mexicana para la Educación Ambiental y Fondo de Cultura Económica, 2000, pág. 34.

<sup>17</sup> Principio 3: El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras. Principio 4: Al fin de alcanzar el desarrollo sostenible, la protección del medio ambiente deberá constituir parte integrante del proceso de desarrollo y no debe considerarse en forma aislada. Principio 8: Para alcanzar el desarrollo sostenible y una mejor calidad de vida para todas las personas, los Estados deberían reducir y eliminar los sistemas de producción y consumo insostenibles y fomentar políticas demográficas adecuadas.

<sup>18</sup> Raquel Gutiérrez Nájera, *Introducción al Estudio del Derecho Ambiental*, Tercera edición corregida y aumentada, México, Editorial Porrúa, 2000, pág. 52.

Ambiental utiliza tiempos distintos que el derecho clásico ya que la preservación y cuidado es para las presentes y futuras generaciones.<sup>19</sup>

La preocupación por la conservación de la naturaleza y el aprovechamiento o uso de los recursos naturales, conducen a la problemática relacionada con cuestiones de desarrollo económico y social, en este contexto surge la exigencia de utilizar los recursos dentro de ciertos parámetros, como es el prevenir la contaminación y conservar el recurso, impidiendo así su uso indefinido. Ya que en el pasado, si bien se trataron de dar medidas para frenar los diferentes problemas ambientales, estas fueron insuficientes; y, más bien se generaron cierto tipo de justificaciones que conllevan a la tolerancia de la producción de daños ambientales, sea en el aire, agua, suelo, paisajes, produciéndose muchas veces deterioros irreversibles.

Por ello, uno de los principios del Derecho Ambiental es la primacía de los intereses colectivos, en donde la tutela del medio ambiente apunta a mejorar la calidad de vida de la humanidad y lograr el desarrollo sostenible, como legado para las futuras generaciones. Con esto se pretende generar un balance entre los usos económicos y la conservación del medio ambiente, promoviendo modelos de desarrollo económico, social y ambientalmente justo.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Ricardo Crespo, IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur, Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Ecuador, 20 y 21 de septiembre de 2012.

<sup>20</sup> En los últimos 50 años el desarrollo económico tuvo una visión antropocéntrica, en donde el ser humano es el eje y centro del desarrollo y no importa las consecuencias ambientales que se provoquen para la satisfacción de sus necesidades. Ante este pensamiento económico surgen dos senderos: El primero que es la Economía Ambiental que se fundamenta en que los recursos naturales son una fuente de materiales y su uso que producen externalidades deben ser considerados dentro de los procesos económicos; por otro lado, la Economía Ecológica se caracteriza por ser transdisciplinaria, abandonando la visión antropocéntrica en busca de una relación entre la economía, la sociedad y el ambiente. La diferenciación entre ambos términos ha servido para hacer énfasis entre impuestos ambientales e impuestos ecológicos. Véase en Ana Rivadeneira Alava, Carlos Marx Carrasco Vicuña y Nicolás Oliva Pérez, *Tributación ambiental en Ecuador: ¿incentivos o desincentivos?*, en Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal, Quito – Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Centro de Estudios Fiscales, 2012, pág. 339 – 341.

Existe por lo tanto, “la responsabilidad de preservar para las generaciones futuras un medio ambiente humano que pueda darles un nivel de vida decoroso, haciendo frente a los desbordes de una tecnología desenfrenada”.<sup>21</sup> Por lo demás, la conservación de la biodiversidad frente a la industria no es responsabilidad tan solo del Estado, ya que los ciudadanos y ciudadanas dentro de nuestros deberes tenemos que respetar los derechos de la Naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible, teniendo el Estado y la ciudadanía la corresponsabilidad de la tutela del medio ambiente.

En este contexto, vemos que el Estado deberá incentivar a través de políticas públicas a las personas naturales, jurídicas y colectivos, para que protejan al medio ambiente, respeten su existencia, mantenimiento y regeneración, promoviendo de esta forma el respeto a todos los elementos que forman un ecosistema. Dando lugar a un consenso de que tanto la producción, como el aprovechamiento y uso de los recursos naturales, están ligados a la conservación ambiental, y que ambos temas deben tratarse de forma conjunta y coordinada.

### **1.3.1 Tecnologías limpias**

El desarrollo sustentable se encuentra íntimamente relacionado con el uso de tecnologías que sean amigables con el medio ambiente, en la actualidad la empresa o industria busca promover tecnologías limpias, en las que no solo se mejore los procesos con el medio ambiente, sino que se minimicen los impactos, reduzcan los costos y mejoren la imagen ante los clientes y consumidores. Este también es un tema que ha sido tomado en nuestra Constitución en su artículo 15, que señala que el Estado

---

<sup>21</sup> Jorge Bustamante Alsina, *Derecho Ambiental, Fundamentación y Normativa*, Buenos Aires- Argentina, Abeledo – Perrot, pág. 43.

promoverá, en el sector público y privado, el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto.

El Derecho Ambiental no busca detener el crecimiento ni el desarrollo, solo prohíbe las actividades que amenacen la existencia de un ecosistema. La fórmula innovadora es llegar a un desarrollo sostenible, en el que el programa cumpla con las funciones de ser ambientalmente sano, económicamente viable y socialmente justo y responsable. De esta manera, se garantiza la satisfacción de las necesidades sin comprometer los recursos que serán necesarios para las futuras generaciones.

En lo que corresponde a nuestro tema de estudio, se analizará que la incorporación de tributos ambientales debe ir conjuntamente con la aplicación de beneficios tributarios para la adquisición o renovación de maquinaria o instalaciones que produzcan tecnología limpia, y que por tanto, impliquen protección ambiental. Esto nos deja ver como en temas ambientales, desarrollo y tecnologías limpias pueden ser conjugados a través de los impuestos ambientales en los cuales nos detendremos más adelante.

### **1.3.2 El principio “quien contamina paga”**

En consonancia con el principio de desarrollo sustentable, descrito anteriormente, es importante referirnos al origen y desarrollo que va teniendo el principio *quien contamina paga* en el transcurso del tiempo. La primera referencia a este principio la encontramos en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), quien desarrolló el principio “contaminador pagador”<sup>22</sup>, teniendo

---

<sup>22</sup> La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) acuñó en 1972 el principio contaminador pagador, al emitir la Recomendación del Consejo sobre los principios guía relativos a los aspectos económicos de las políticas ambientales, al cual le siguieron otras tres recomendación sobre la

su origen en el comercio internacional. Este principio tuvo por “objeto impedir la distorsión de los precios que ocurre cuando el gobierno de un Estado asume los costos ambientales de la producción”<sup>23</sup>, convirtiéndose en un subsidio en donde el país asume los costos ambientales del sujeto que contamina y de esta forma los costos de la contaminación y de la reparación del daño en lo que corresponda.

La Comunidad Europea ha sido pionera en incluir en varios de sus tratados a la protección ambiental a través del principio *quien contamina paga*, así por una parte la doctrina aludía a ciertos preceptos del Tratado de Roma que hacían referencia al desarrollo armonioso de las actividades económicas<sup>24</sup>; posterior con el *EC's first Action Programme on the Environment*, aprobado el 22 de noviembre de 1973; y finalmente el Acta Única Europea (1986) se les atribuyen a las instituciones comunitarias competencias expresas en materia de medio ambiente y recogen el principio *quien contamina paga*.

Por otra parte, en la Declaración de Río, de 1992, el principio 16 determina: “Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales”.

El Tratado de Maastricht de 1992 considera a este principio como uno de los elementos esenciales de protección ecológica para alcanzar un nivel elevado de

---

aplicación del principio contaminador pagador; la aplicación del principio contaminador pagador en caso de contaminación accidental; y, sobre el uso de instrumentos económicos en la política ambiental al cual es tema de análisis en este acápite.

<sup>23</sup> (E. Pérez, *Derecho Ambiental*, 7)

<sup>24</sup> D. Hughes, *Environmental Law*, cit. Pág. 100 citado por derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, pág. 21.

protección junto con otros principios como el de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente y el principio de *quien contamina paga*.

Después de realizar una referencia sobre la evolución que ha tenido el principio contaminador-pagador, es necesario definirlo como “una forma de responsabilizarse por el daño que se hace a otras personas, o visto de otra manera, es el cargo que se hace a los agentes contaminadores por utilizar el recurso”.<sup>25</sup> Consecuentemente, “... el daño o deterioro del medio ambiente, causado por actividades económicas, así como su protección o recuperación son costos sociales...”<sup>26</sup>, por ello, surge la idea que el problema de conservación ambiental como el de su deterioro y destrucción tienen una dimensión generacional. La doctrina alemana es clara al designar al principio “quien contamina paga” con un nombre más demostrativo tomado del Derecho Administrativo de Policía: el “principio del causante” (Verursacherprinzip)<sup>27</sup> que al igual que el principio de capacidad económica se basa en criterios de justicia social, y por tanto, de cautela y acción preventiva.

A este principio, el Derecho Ambiental lo considera como uno de los megaprincipios<sup>28</sup>, que pretende hacer frente a los problemas y daños que se dan por el

---

<sup>25</sup> Eduardo Padilla Hernández, *Lecciones de derecho ambiental*, Colombia, 2000, pág. 70.

<sup>26</sup> Los costos sociales o externalidades, son los perjuicios o costes que una persona puede ocasionar a otra u otras personas, como consecuencia de una actividad económica. Una de sus características es que estos costos no son recogidos por el sistema de precios. Por ende, el daño o deterioro del medio ambiente, ocasionados por las actividades económicas se convierten en costos ambientales y a su vez en costos sociales. Como antecedente a la imposición ambiental óptima se encuentran los denominados impuestos pigouvianos, por ser Arthur Cecil Pigou el primer economista en proponer el cobro de una compensación por los daños causados, siendo este el antecedente más conocido de los impuestos ambientales. Véase en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, México, Pandora, 2004, págs. 117-121.

<sup>27</sup> B. Bender, R. Sparwasser y R. Engel, *Umweltrecht. Grundzüge des Öffentlichen Umweltschutzrechts*, 3 ed. Heidelberg, C. F. Müller, 1995, pág. 27 citado por Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 38.

<sup>28</sup> Los grandes principios del Derecho Ambiental o Megaprincipios, págs. 24-30, citado por Raquel Gutiérrez Nájera, *Introducción al Estudio del Derecho Ambiental*, Tercera edición corregida y aumentada, México, Editorial Porrúa, 2000, pág. 119.

deterioro ambiental y por la contaminación causada. Así algunos autores no solamente lo toman como un principio, sino como una estrategia de política económica ambiental que utiliza al sistema fiscal, especialmente a los tributos con fines de protección ambiental ya que estos llevan incorporados una finalidad extrafiscal de protección, buscando que la persona que está contaminando deje de realizar esta conducta.

Consecuentemente, este principio alienta a la creación de tributos ambientales en donde se pueden “incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios”<sup>29</sup>, puesto que en último término lo que se desea es disminuir la demanda de productos o actividades dañosas para el medio ambiente. El problema surge cuando hay que combinar el principio de *quien contamina paga* frente a las ayudas que puedan venir del Estado a través de beneficios fiscales como deducciones o subvenciones, que trataremos más adelante en los beneficios fiscales el sujeto contaminador estaría beneficiándose de un gasto en que incurre el Estado y quien asume ese costo no sería el sujeto contaminador.

#### **1.4 Bases constitucionales para la protección al medio ambiente**

El Derecho evoluciona, se transforma, por ello las instituciones han ido sufriendo varios cambios según los intereses del ser humano; en cada período que se va desarrollando, se proponen nuevas soluciones a los problemas para de esta manera tratar de satisfacer las necesidades de cada momento. Los “derechos humanos, los cuales se

---

<sup>29</sup> Comunicación de la Comisión Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único, (97/C224/04) DOCE, núm. C 224/6, de 23 de julio de 1997, ap. 2 Cfr. también A. BAENA AGUILAR, Protección impositiva del medio natural, NUE, 122, 1995, pág. 11, citado por Pedro M. Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, pág. 38.



han ido expandiendo en la medida en la que la conciencia de la humanidad los descubre, los identifica y hace suyos”<sup>30</sup>, se han ido incorporando al sistema constitucional y legal.

El hecho que la Constitución incorpore la temática ambiental en su articulado, no es sino reflejo de la tendencia mundial que se generó a partir de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente realizada en Estocolmo, en la que se indicó en su declaración final que “el hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida digna y gozar de bienestar, y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras”.<sup>31</sup>

Esta tendencia inspiró las normas ambientales de diversas Constituciones europeas y sudamericanas como lo dejamos señalado anteriormente, en donde se han venido impulsando varios procesos de gestión ambiental, a partir de los diferentes enfoques de preservación ambiental. La Constitución ecuatoriana contiene varios preceptos que consagran y protegen el derecho a vivir en un ambiente sano, ecológicamente equilibrado, libre de contaminación y en armonía con la Naturaleza, siendo este un derecho esencial, inherente a la naturaleza humana; por ello varios autores manifiestan que este derecho ha sido contemplado constitucionalmente, ya que es un modo de fortalecer la vida e integridad de las personas.

En el Ecuador en la Constitución de 1984 se introdujo “el derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación con la obligación del Estado a tutelar la preservación de la Naturaleza”. En la Constitución de la República de 1998 por su parte, a más de reconocer este derecho a vivir en un medio ambiente sano, garantiza uno de los principios que hemos analizado y se refiere al desarrollo sustentable. Por ello, es

---

<sup>30</sup> <[www.socioeco.org/bdf/\\_docs/paz\\_con\\_la\\_naturaleza.doc](http://www.socioeco.org/bdf/_docs/paz_con_la_naturaleza.doc)>.

<sup>31</sup> Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano, 16 de junio de 1972.

necesario destacar que en esta Constitución se impulsaron grandes cambios respecto a la preservación del medio ambiente, la conservación de los ecosistemas, recuperación de espacios naturales así como la prevención de la contaminación ambiental.

Además en su artículo 89 numeral 2 se menciona que el Estado para la consecución de fines ambientales podrá establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas, con lo que se vería reforzada una vez más esta forma de manejar tanto las políticas ambientales como tributarias de manera conjunta para lograr un desarrollo sustentable, renovación de tecnología y consecuentemente la aplicación de varios instrumentos de protección ambiental.

También se reconoce el principio de precaución y el derecho a que cualquier persona interponga acciones para la protección del ambiente<sup>32</sup>, siendo un año después limitada esta legitimación por la Ley de Gestión Ambiental en su artículo 43 al señalar que deberán estar “vinculados por un interés común y afectados directamente” por los daños ambientales. La Constitución del 2008 reconoce un “derecho” a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona al tiempo que impone el deber de conservarlo. Se ha seguido así el modelo de la Conferencia de Estocolmo de 1972...”<sup>33</sup>. Este deber-derecho se encuentra en nuestra Constitución en el artículo 83 que establece que son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: Respetar los derechos de la naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible.

---

<sup>32</sup> Constitución 1998 en su artículo 91 dice: El Estado, sus delegatarios y concesionarios, serán responsables por los daños ambientales, en los términos señalados en el Art. 20 de esta Constitución. Tomará medidas preventivas en caso de dudas sobre el impacto o las consecuencias ambientales negativas de alguna acción u omisión, aunque no exista evidencia científica de daño. Sin perjuicio de los derechos de los directamente afectados, cualquier persona natural o jurídica, o grupo humano, podrá ejercer las acciones previstas en la ley para la protección del medio ambiente.

<sup>33</sup> Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 27.

El análisis del medio ambiente como bien jurídico protegido constitucionalmente es necesario y oportuno, ya que a la hora de analizar los tributos ambientales estos persiguen la finalidad de constituirse en instrumentos para atender la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución entre los que se encuentra la protección del medio ambiente y dependerán de estas condiciones para condicionar el fundamento y alcance de las figuras tributarias. Aunque en el caso ecuatoriano no se precise los instrumentos a través de los cuales se deba realizar la protección del medio ambiente.

A juicio de Borrero Moro "... el medio ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos"<sup>34</sup>. En el caso español como en el ecuatoriano será el legislador quien determine las formas de proteger el medio ambiente ya que "la constitución no precisa todos los instrumentos a través de los que ha de manifestarse este deber ni su relación con otras medidas protectoras a cargo de los poderes públicos"<sup>35</sup> y si bien la Constitución no impone como uno de los medios de protección ambiental a los tributos estos pueden cumplir con esta función.

A propósito del fundamento constitucional para la creación de los tributos ambientales como uno de los instrumentos de protección ambiental es importante hacer referencia a las políticas ambientales que deberán ser trazadas por la Constitución y dirigidas por el órgano legislativo para elegir los métodos adecuados para tratar los

---

<sup>34</sup> Cristóbal Borrero Moro, *La tributación ambiental*, pág. 23, citado por Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 29.

<sup>35</sup> En el caso español el Tribunal Constitucional es quien ha señalado que «en cuanto a las técnicas apropiadas para llevar a cabo la protección del medio ambiente corresponde su elección al legislador, máxime cuando el mismo art. 45 del texto constitucional habla expresamente, como se ha visto, de "defender y restaurar el medio ambiente". La técnica de restauración está, por tanto, expresamente reconocida en la Constitución» (STC 64/1982, FJ 1). A decir de Pedro M. Herrera Molina el Tribunal atribuye al legislador la libertad de elegir entre medidas preventivas y restauradoras. Coincidiendo con Borrero Moro al señalar que las medidas preventivas entre las que se encuentran los instrumentos fiscales tendrían prioridad en base al principio de cautela y prevención recogido en el art. 174 del Tratado de la Unión Europea.

temas de cuidado ambiental. En el mismo sentido, la Declaración sobre justicia, gobernanza y derecho para la sostenibilidad ambiental presentada a la Conferencia Río+20 reconoce la necesidad de que la legislación y las políticas ambientales logren los objetivos de sostenibilidad ambiental.

#### **1.4.1 Políticas ambientales y tributarias**

La política ambiental “es el conjunto de acciones que se diseñan para lograr la ordenación del ambiente”<sup>36</sup> y por ello cada norma jurídica de carácter ambiental deberá estar dirigida al cumplimiento de las políticas ambientales propuestas por cada uno de los países. Al respecto, debemos señalar que en el caso ecuatoriano será el Presidente de la República según el numeral 3 del artículo 147 de la Constitución que le compete *definir y dirigir las políticas públicas de la Función Ejecutiva*. La Constitución al tratar el tema de garantías jurisdiccionales en su segundo capítulo que versa sobre las políticas públicas, servicios públicos y participación ciudadana, formula que las políticas públicas (incluidas las ambientales y tributarias) se orientarán a hacer efectivo el Buen Vivir y todos los derechos (derecho a un medio ambiente sano) a partir del principio de solidaridad. En este caso “las políticas públicas han de ser de carácter general y han de venir trasvasadas en actos normativos y actos administrativos cuyo atributo es la generalidad. Obviamente, no se trata de los reglamentos de aplicación de leyes, cuya expedición corresponde también al Presidente de la República”.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Raúl Brañes, *Manual de Derecho Ambiental Mexicano, II Edición*, México, Fundación Mexicana para la Educación Ambiental y Fondo de Cultura Económica, 2000, pág. 176.

<sup>37</sup> “Se prevé la participación ciudadana, e inclusive se da asidero a la acción de protección en contra de las mismas. Tales extremos obran en los artículos 85 y 88 de la Constitución, así como los referentes a las políticas dentro de la planificación, Art. 280, a los objetivos de la política económica, Art. 284, a los objetivos de la política fiscal, Art. 285 y a la política tributaria, Art. 300...” Véase en José Vicente Troya Jaramillo, *Las fuentes del derecho tributario en Ecuador según la Constitución de 2008*, Quito, octubre del 2012, en versión digital sin publicar.

Así por su parte la OCDE propone que el comercio al desempeñar una función central en el impulso a la eco-innovación, los gobiernos tienen la responsabilidad de establecer las políticas apropiadas acorde a sus circunstancias nacionales. Por ello propone las siguientes políticas:

- Políticas de largo plazo que permitan dar un precio a los costes ambientales dentro de las actividades económicas (por ejemplo a través de impuestos ecológicos y permisos comercializables o por medio de regulación) para hacer a las tecnologías ecológicas competitivas en costes y ofrecer al comercio incentivos para innovar.
- El apoyo gubernamental dirigido hacia investigación y desarrollo básicos para la eco-innovación.
- Marcos políticos e institucionales firmes para promover objetivos ambientales y sociales en donde la protección al medio ambiente y la globalización se apoyen mutuamente.<sup>38</sup>

### **1.5 Instrumentos para la aplicación de la política ambiental**

Para la satisfacción de las necesidades, hemos llegado a vivir en una era de consumismo en la que no existe una compensación o relación entre las necesidades que la sociedad ha ido creando a través de la industrialización y masificación de productos y los ciclos que tiene la naturaleza, provocando graves impactos ambientales que se entienden como necesarios para acceder a bienes y servicios.

Esto ha llevado a que se generen diferentes instrumentos de protección ambiental que son aplicados por los ordenamientos jurídicos, existiendo una destacada

---

<sup>38</sup> Prospectiva Medioambiental de la OCDE para el 2030.  
<[http://www.dhl.hegoa.ehu.es/ficheros/0000/0093/prospectiva\\_medioambiental\\_OCDE\\_para2030.pdf](http://www.dhl.hegoa.ehu.es/ficheros/0000/0093/prospectiva_medioambiental_OCDE_para2030.pdf)>.

evolución respecto a lo que propone la doctrina, apelando a los de carácter económicos, financieros y jurídicos, que provoquen efectos tanto disuasorios como estimuladores.

### **1.5.1 Instrumentos económicos**

Los instrumentos económicos son el conjunto de regulaciones que pretenden alcanzar los fines de política ambiental a través de los agentes económicos, en donde se pretende que los incentivos económicos induzcan a las personas naturales y jurídicas a adoptar medidas eficientes para una protección del medio ambiente y el uso de nuevas tecnologías limpias.

El uso de instrumentos económicos fue adoptada en la Declaración de Río, en el principio 16 que señala: “las autoridades nacionales deberán procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, tomando en consideración el criterio del que el que contamina debe cargar con los costos de contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales”.

Los instrumentos económicos buscan que se refleje el daño ambiental en el precio de lo que se produce con las actividades contaminantes, o establecer incentivos que reduzcan los niveles de contaminación a escalas más bajas. Dentro de este método de protección pueden establecerse dos grupos: aquellos instrumentos no fiscales como permisos, ecoetiquetas, reembolsos por devolución de material reciclable y aquellos que implican medidas tributarias.

Es importante señalar que la legislación mexicana en la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente en su artículo 22,<sup>39</sup> da una definición de los instrumentos económicos como: “los mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas incentivándolos a realizar acciones que favorezcan el ambiente”.

La Comunidad Andina hace algún tiempo ha promovido el uso de instrumentos económicos cuando se aplicaron las tasas para el aprovechamiento forestal y del agua con el objeto de estimular su aprovechamiento racional. Sin embargo, su inadecuado diseño y aplicación generó efectos contraproducentes que llevaron a la depredación de los recursos. No obstante, sobre la base de dicha experiencia, se han ido perfeccionando los instrumentos para incluir en la actualidad los permisos transables de emisión, impuestos verdes, pagos por servicios ambientales e incentivos tributarios”.<sup>40</sup>

### **1.5.1 Instrumentos no fiscales**

#### **1.5.1.1 Permisos comercializables**

J.H. Dales, en 1968 crea la idea de los permisos de contaminación comercializables como instrumento de política ambiental, el cual consiste en que, al igual que en el caso del sistema de estándares, la autoridad reguladora establece un

---

<sup>39</sup> Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección de 28 de enero de 1988, reformada por el H. Congreso de la Unión, en sesiones de fechas 2 al 31 de octubre de 1996 y publicadas oficialmente en el DOF el 13 de diciembre de 1996; y, recientemente objeto de una última reforma publicada en el DOF el 4 de junio de 2012. Esta Ley se encuentra conforme al Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, que dentro de sus líneas de acción en materia ambiental utiliza como mecanismo de regulación ambiental, el uso de instrumentos económicos, incentivos y exenciones fiscales.

<sup>40</sup> *Geo Andino 2003. Perspectivas del Medio Ambiente*. Publicado por el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe y la Secretaría General de la Comunidad Andina, en <[http://www.comunidadandina.org/public/libro\\_27.htm](http://www.comunidadandina.org/public/libro_27.htm)>.

determinado nivel de emisiones contaminantes permisibles y otorga “permisos” por esa cantidad, pero además admite que dichos permisos sean negociables”.<sup>41</sup> Este instrumento de protección ambiental internaliza los costos ambientales y por tanto aplica el principio *quien contamina paga*.

Para la implementación de los permisos comercializables es necesario que una entidad determine el nivel máximo de contaminación para una determinada zona geográfica, y posteriormente se distribuyan entre los permisos con la cuota o fracción máxima que puede ser utilizada. Lo importante de este instrumento es que estos permisos se pueden comercializar por parte de los sujetos que tienen una emisión de contaminación inferior al estándar establecido por la autoridad que sea designada como competente, así como en el caso de que la autoridad tenga reservas en su poder y las lance al mercado.

El problema de aplicación es que se requiere de algunos requisitos previos para su diseño como su vigilancia, ya que se debe cuantificar el nivel aceptable de contaminación y el problema surge al momento de incluir los costos presentes y futuros. Además, se pueden producir focos de contaminación en zonas específicas, puesto que esto se deberá distribuir para asignar los permisos entre los contaminadores. En lo que respecta a vigilancia, sería necesario la existencia de la creación de un mercado de derechos de emisión y de certificados de reducción de emisiones<sup>42</sup> en donde se

---

<sup>41</sup> Pearce, David W. y R. Kerry Turner, *Economía de los Recursos Naturales y del Medio Ambiente*. Trad. Carlos Abad Balboa y Pablo Campos, Madrid, Celeste editores, 1995, pág. 93, citado por José Juan González Márquez y Ivett Montelongo Buenavista, *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano*, México, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1999, pág.162.

<sup>42</sup> En el protocolo de Kyoto se incorpora por primera vez un sistema de permisos de emisiones comercializables a escala internacional en su artículo 17, sin perjuicio de ello existe un problema al no definir el funcionamiento del sistema, el cual queda postergado a posteriores fases de funcionamiento. Existen varias críticas al protocolo entre las que se incluye que desde su entrada en vigor se requiere la ratificación de un número de partes del 55 por 100 del nivel de emisiones. Darío M. Rajmilovic, *La tributación ambiental y el mecanismo de desarrollo limpio del Protocolo de Kyoto. Ideas y propuestas para el caso de Argentina*, revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, número 66 de mayo de 2012.



supervisen las transferencias que se den entre los sujetos contaminadores, para evitar transacciones fraudulentas.

#### **1.5.1.2 Ecoetiqueta o etiqueta ecológica**

Esta es una de las tendencias actuales, basada en estrategias de mercado y conforme al principio de desarrollo sostenible. Consiste en que los gobiernos otorgan certificaciones y sellos a aquellos productos que son menos nocivos para el medio ambiente, aunque si bien es cierto no existen productos que no dañen el ambiente, el ecoetiquetado busca acreditar a los productos que dentro de su proceso de fabricación, distribución, comercialización y posterior uso puedan calificarse como respetuosos del medioambiente frente a productos equivalentes.

Los distintivos de calidad ambiental o ecoetiquetas sirven para distinguir a los productos que cumplen con ciertos estándares internacionales bajo una regulación técnica y jurídica específica, a diferencia de otras figuras que no poseen un valor jurídico como las meramente comerciales. A través de las ecoetiquetas se pretende conseguir un verdadero engranaje respecto a la parte jurídica, económica y técnica, en donde se cumplen otras finalidades como la protección al consumidor, la salud, el incremento de competitividad, etc. El problema de este instrumento económico es saber quién será la autoridad competente para otorgar esta etiqueta, así como si este reconocimiento debería ser oneroso o gratuito para los productores.

### **1.5.1.3 Sistema de depósito y reembolso**

Es un instrumento económico muy sencillo pero que se encuentra destinado a un ámbito de aplicación concreto que son los envases, así en países como Canadá, Dinamarca, Finlandia, los Países Bajos, Noruega, Suecia se han establecido como medidas de protección ambiental la recolección de productos o sus desechos, en donde lo que se pretende es que el consumidor pague un precio extra sobre el producto y éste será reembolsado en caso de que el producto se devuelva al fin de su vida útil para su posterior utilización por medio del reciclaje.

Más adelante será examinado el ejemplo de Dinamarca y República Dominicana, respecto al sistema de depósito y reembolso de los vehículos y las botellas plásticas y el caso ecuatoriano en el que se incluye un sistema similar en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. “Sin embargo, este sistema no ha sido vislumbrado como uno de los métodos posibles en la lucha contra la contaminación”, más bien este método debería ir conjuntamente con otros mecanismos de carácter fiscal.

### **1.5.1.4 Los sistemas de precios**

La doctrina nos señala que en “países como Finlandia, Francia, Alemania, Noruega, Suecia y Estados Unidos, se ha establecido que el precio de ciertos productos que son nocivos al ambiente incluya el costo de la confinación de los mismos o de la restauración de los daños que causan, ejemplo de estos productos son los plásticos. La idea es, por una parte, desestimular el consumo de productos nocivos al ambiente por su

alto precio y, por el otro, garantizar que quienes consumen ese tipo de artículos paguen también por el costo de su tratamiento”.<sup>43</sup>

## **1.5.2 Instrumentos Fiscales**

### **1.5.2.1 Instrumentos tributarios**

Como parte de las medidas económicas, “se ha visto en la potestad tributaria de los Estados una herramienta para combatir la contaminación y preservar el ambiente”<sup>44</sup>, considerando al uso de instrumentos fiscales como un medio para la defensa y protección del medio ambiente. Del mismo modo, se han introducido a través de impuestos por la realización de actividades industriales o comerciales contaminantes, deducciones fiscales por inversión en tecnologías amigables con el medio ambiente y exenciones de impuestos.

“La aplicación de instrumentos económicos especialmente los de naturaleza y contenido fiscal en las políticas de control ambiental, ha evolucionado notablemente, desde mediados de los años setenta hasta los noventa, en los países de la OCDE. Su introducción en el sistema fiscal puede producirse:

- a) Creando tributos ambientales.
- b) Elementos ambientales: adaptando tributos y estructuras fiscales ya existentes a unos objetivos ambientales”.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> José Juan González Márquez e Ivett Montelongo Buenavista, *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano*, México, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1999, pág. 231.

<sup>44</sup> Alex Córdova, *El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos ambientales*, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Volumen II, Bogotá – Napoli, Editorial Temis S.A – Jovene Editore, 2011, pág. 98.

<sup>45</sup> (D. I. Yacolca Estares, *Los tributos ambientales...*, 29).

En el caso europeo es el Quinto y Sexto Programa de Acción Comunitaria en materia de Medio Ambiente (1998 y 2002), en donde se concreta y se ve ratificada en cada caso el desarrollo de una política ambiental a través de medidas tributarias y se utiliza al “instrumento fiscal como método para fijar correctamente los precios de los bienes ambientales, incentivando y desincentivando los comportamientos en defensa del medio a través del establecimiento de tributos y exenciones fiscales”.<sup>46</sup>

Los instrumentos tributarios persiguen como objetivo incentivar a que el agente económico o consumidor modifique su conducta y evite causar daños ambientales, promoviendo el cumplimiento de los objetivos de las políticas ambientales, en el que consecuentemente deberá producirse un nexo causal entre los hechos contaminantes y el monto o cuantía del tributo que deben pagar.

#### **1.5.2.2 Subvenciones**

El tema de las ayudas y subvenciones es cuestionado por una parte de la doctrina, ya que consideran que el que contamina debe asumir el costo, conforme al principio “contaminador - pagador” y en el caso que el Estado preste alguna ayuda desconfiguraría este principio. No obstante, consideramos que este es un método de protección que puede ser adecuado siempre y cuando se conjugue con otros instrumentos.

Puesto que “los incentivos tributarios, al igual que los subsidios, deben ser: temporales, focalizados, evaluables y económicamente viables... en la práctica, los

---

<sup>46</sup> Cristóbal José Borrero Moro, *Un sueño frustrado (La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)*, en Quincena Fiscal Aranzadi núm. 3/2007-4/2007, Revista Universitat de València, Editorial Aranzadi S.A., Madrid. 2007.

incentivos ambientales serán utilizados por el sector productivo siempre y cuando el ahorro tributario que les genere sea mayor a la inversión que deben hacer en tecnología limpia”.<sup>47</sup> Por ello, se propone que “la subvención o ayuda pública se diseñaría en proporción al descenso de la cuantía de polución de una actividad determinada, por medio de una cantidad por unidad de contaminación reducida...”.<sup>48</sup>

Como observación a estas medidas algunos autores como Daniel Irwin Yacolca Estares manifiestan que “un exceso en la utilización de esta medida provocaría una sobrefinanciación, que impediría una correcta motivación de los sujetos contaminadores, pudiéndose enmascarar bajo la justificación ambiental todo tipo de ayudas económicas a favor de determinados sectores. En tal medida, en países en vías de desarrollo y con una alta generación de corrupción sería incluso perjudicial en todo sentido”.<sup>49</sup>

### **1.5.2.3 Deducciones fiscales**

Se ha señalado, que la incorporación de tributos ambientales debe ir conjuntamente con la aplicación de beneficios tributarios para la adquisición, renovación de maquinaria o instalaciones que produzcan tecnología limpia y que por tanto impliquen protección ambiental y faciliten la transición hacia un modelo de desarrollo sostenible. Con esto se motiva a la compra de esta tecnología así como evita

---

<sup>47</sup> Ana Rivadeneira Alava, Carlos Marx Carrasco Vicuña y Nicolás Oliva Pérez, *Tributación ambiental en Ecuador: incentivos o desincentivos?*, en Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal, Quito – Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Centro de Estudios Fiscales, 2012, pág. 347.

<sup>48</sup> (D. I. Yacolca Estares, *Los tributos ambientales...*, 43)

<sup>49</sup> (D. I. Yacolca Estares, *Los tributos ambientales...*, 43)

un exceso de carga económica al comprador, fomentando el uso de nuevas tecnologías a través de procesos productivos y tecnologías respetuosas con la naturaleza.

Otras de las deducciones fiscales pueden ser respecto a la rebaja en el gravamen aplicable a tributos que recaen sobre el consumo de bienes pro ambientales, en los que se podría disminuir la tarifa, por ejemplo en el caso del Ecuador respecto al IVA o ICE, sobre los productos que sean menos contaminantes con el ambiente. Como beneficios fiscales pueden ser considerados también las diferentes técnicas de amortización, en los que puedan ser amortizados de una manera acelerada o que puedan ser incluidos dentro de los gastos deducibles en los correspondientes impuestos a la renta. En este mismo sentido, “la O.C.D.E. predica la existencia de un *tertiumgenus* compuesto por las deducciones de impuestos directos, fundamentalmente posibilitando la amortización acelerada de bienes en los impuestos sobre sociedades a fin de incentivar la adquisición de tecnología no contaminante”.<sup>50</sup>

### **1.5.2 Instrumentos Financieros**

Una de las herramientas de gestión ambiental son los fondos ambientales que de igual forma que los varios de los instrumentos de protección, se incorporaron posterior a la celebración de la Cumbre de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de 1992, en donde se han creado varios fondos de carácter ambiental en países como Colombia, Chile, Perú, Panamá, Ecuador, Bolivia, Costa Rica, Cuba y Paraguay

---

<sup>50</sup> O.C.D.E., *La fiscalidad y el medio ambiente, Políticas complementarias*, en Revista de Derecho Financiero - Núm. 262, Octubre 2001, edición española a cargo de Pichot, F., y Rapado, J. R., O.C.D.E., París, 1993, págs. 34 y 35.

A manera de ejemplo vemos que en Bolivia, se creó el Fondo Nacional para el Medio Ambiente (FONAMA), a través de la Ley General del Medio Ambiente en 1992, cuyo organismo es parte de la Presidencia de la República y es un organismo de administración descentralizada, con personería jurídica propia y autonomía de gestión, cuyo objetivo principal es la captación, interna o externa de recursos dirigidos al financiamiento de planes, programas, proyectos, investigación científica y actividades de conservación del medio ambiente y recursos naturales.

En Colombia, la ley 99 de 1994 crearon dos fondos: El Fondo Nacional Ambiental (FONAM) y el Fondo Ambiental de la Amazonía. En Ecuador fue creado el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico, Fondo Nacional de Forestación y Reforestación, también ha destinado recursos para financiar fondos patrimoniales específicos, este es el caso del FAP, el Fondo para la Erradicación de Especies Introducidas en Galápagos y el Fondo de Vigilancia Verde, el Fondo para la Protección del Agua (FONAG) y podríamos incluir la iniciativa para la protección de la Naturaleza “Yasuní- ITT” que fue planteado desde el año 2007 para proteger y evitar la explotación petrolera del Parque Nacional Yasuní en donde el Estado ecuatoriano se compromete a dejar el petróleo existente bajo tierra de forma indefinida.

#### **1.5.2.1 Cambio de deuda por naturaleza**

Conocida en la terminología anglosajona como *debt-for-nature swaps*, consiste en un instrumento financiero emitido como consecuencia de acuerdos entre países desarrollados y organizaciones no gubernamentales y países subdesarrollados. “El esquema central de la conversión de deuda por naturaleza, consiste en intercambiar

deuda externa comercial de un país deudor por instrumentos financieros emitidos por dicho país, que posteriormente serían utilizados para financiar proyectos ambientales”.<sup>51</sup>

**Tabla 2.11** Canje de deuda por naturaleza en Ecuador y Perú

<i>Concepto</i>	<i>Ecuador</i>	<i>Perú</i>
Número de canjes de deuda hasta el año 2002	2	6
Ámbito	Biodiversidad-Áreas naturales protegidas	Áreas naturales protegidas
Institución ejecutora	1. Fundación Natura 2. Fondo Ambiental Nacional	PROFONANPE
Monto	1. US\$10 millones 2. €10.770 millones	US\$370 millones

Fuente: Fondo Nacional para las Áreas Naturales Protegidas por el Estado (Perú), 2000; y Ministerio del Ambiente del Ecuador.

### 1.5.3 Instrumentos jurídicos

Los Estados asumen el compromiso de garantizar la protección y restauración de los ecosistemas, así como el derecho a las personas y colectividades para acudir a los órganos judiciales y administrativos, para tener una tutela efectiva referente a materia ambiental, en donde el Estado garantiza la conservación de la biodiversidad y mantenimiento de los ecosistemas.

Los instrumentos económicos y jurídicos a los que hemos hecho referencia deberán ser planteados, regulados y aplicados de modo coordinado e integrado para

<sup>51</sup> (J. J. González Márquez..., *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano*, 251)



obtener la mayor ventaja de cada uno de ellos. Aimée Figueroa Neri<sup>52</sup>, hace la observación de que no existe una contraposición entre los controles directos e indirectos, puesto que ha sido superada gracias a los estudios y evidencias prácticas de que estos controles son complementarios y no excluyentes. En resumen, el uso de estos instrumentos deberán ser complementados con una regulación ambiental fuerte, en donde este muy claro el problema ambiental que se quiera abordar para elegir la combinación más adecuada de los instrumentos económicos, financieros y jurídicos que deben ser aplicados.

### **1.6 Teorías sobre la tributación ambiental**

Los tributos ambientales traen consigo algunas implicaciones, ya que varios tributos son herencia de una época en la que los problemas ambientales no eran percibidos con la misma intensidad, y por tanto, presentan características propias diferentes a los tributos que han estado vigentes en nuestras legislaciones. Por una parte una finalidad extrafiscal y por otra conlleva el necesario cambio de paradigma respecto a la incorporación de nuevas figuras tributarias diferentes a los tributos tradicionales (impuesto a la renta, impuesto al valor agregado e impuesto a los consumos especiales); desde un primer análisis determinaríamos que los objetos imposables han sido la renta, patrimonio y consumo, en donde los tributos ambientales no estarían ubicados en éstos, así como tampoco no se tendría claro dentro de qué clasificación de los tributos le correspondería estar a los tributos ambientales.

“... Ardant acertó al pronosticar en el año de 1972 que la imposición sobre los procesos contaminantes sería uno de los capítulos más importantes de la legislación

---

<sup>52</sup> Aimée Figueroa Neri, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, México, Porrúa, 2000, pág. 10.

fiscal a venir y que ello actuaría como una auténtica revolución tributaria”.<sup>53</sup> Por ello, parece cierto pensar que el elemento ecológico irá cada vez más integrándose al ordenamiento fiscal, en donde consecuentemente la finalidad recaudatoria acabará cediendo importancia a la finalidad no fiscal o extrafiscal.

Los métodos indirectos de protección ambiental, como son los tributos, surgen como una alternativa a la dificultad de cumplimiento de métodos directos de protección ambiental (Derecho Administrativo y Penal), constituyéndose en mecanismos más sutiles para reducir el deterioro ambiental, provocando que el sujeto contaminador atenúe o cese su conducta perjudicial.

A propósito de los impuestos ambientales, la doctrina debate la posibilidad de establecer tributos o no a la contaminación ambiental en caso que estos se produzcan como consecuencia de hechos ilícitos o ilegales. Autores como Messerschmidt plantea que los tributos pueden gravar conductas ilegales, considerando que el deber de pagar tributos ambientales se extienda a conductas antijurídicas para no discriminar a las personas que actúan con arreglo a la ley, matizando su opinión sobre los casos de mayor peligrosidad ambiental en la que no bastaría medidas fiscales, sino que sería necesaria su regulación directa a través de sanciones. Otro criterio importante sobre el tema lo plantea Zornoza Pérez quien se ha pronunciado en el sentido de que “... los impuestos ecológicos pueden utilizarse como medida transitoria para desincentivar una conducta antes de que se proceda a su expresa prohibición”<sup>54</sup>

Consideramos nosotros que un tributo ambiental no puede originarse en un acto ilícito o conducta reprobada por el ordenamiento legal, puesto que se estaría aceptando

---

<sup>53</sup> Congreso de la Asociación Fiscal Internacional, Environmental taxes and charges, citado por Scalone, Tratado de tributación, política y economía tributaria, pág. 608.

<sup>54</sup> Zornoza Pérez, *El principio contaminador-pagador: medidas fiscales de protección ambiental* (intervención en el I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, celebrado en Sevilla, del 19 al 21 de abril de 1995).

que ciertas conductas contaminantes e ilícitas se sigan efectuando en el tiempo, con lo que no se conseguiría a nuestro entender uno de los objetivos de los tributos ambientales que son la mitigación de la contaminación ambiental; por tanto, no se podrían dar paso al uso de figuras tributarias sobre actos antijurídicos generados fuera de la ley; lo correcto sería que la realización de un acto contaminante provocado por un acto ilícito (doloso) sea excluido del ámbito tributario y consecuentemente objeto de una sanción con fines represores reconductivos como las multas o sanciones ambientales sean estas de carácter administrativo o penal.<sup>55</sup> Dicho de otra manera, dejaríamos claro que a nuestro criterio los impuestos ambientales son aplicables en los casos en que la contaminación no es considerada como peligrosa puesto que para ello existen otros instrumentos de protección ambiental directos como las multas o sanciones penales o administrativas.

Continuando con el tema podemos decir que en definitiva la Constitución no contempla, en forma manifiesta, los diferentes métodos de protección ambiental en los que estaría incluido la posibilidad de establecer tributos ambientales, pero ofrece fundamento suficiente a través del deber constitucional de protección al medio ambiente; pudiendo en el tema de tributos ambientales actuar en los casos que la contaminación es tolerada pero indeseable; y, sancionarse en los casos que las conductas sean más graves en base a los principios del Derecho Ambiental de prevención y precaución y del mismo Derecho Penal que considera al medio ambiente como un bien jurídico a proteger.

---

<sup>55</sup> Es necesario dejar expresado que, si se desea erradicar determinados comportamientos por parte de los sujetos contaminadores deberían establecerse sanciones como bien lo señala la Constitución Española en su artículo 45 dice: *“Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”*.

En lo que corresponde a nuestro estudio, analizaremos la protección ambiental desde la tributación, ya que es innegable que el hombre forma parte de este sistema de relaciones con el medio natural que lo rodea, por ello es necesaria la protección del medio ambiente a través de políticas fiscales eficientes. Los impuestos ambientales consideran a “la contaminación un fenómeno no deseable, pero normal, y tratan de atajarlo mediante la exacción del impuesto, mediante la disuasión de la producción contaminante a las empresas”.<sup>56</sup>

De los diferentes sistemas de protección medioambiental que hemos analizado en el Derecho Comparado, la tributación puede ser utilizado para los fines del Derecho Ambiental, este es el caso de la experiencia europea en donde varios países llevaron a cabo una Reforma Fiscal Verde como por ejemplo Alemania, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Italia y el Reino Unido, así como en países del este de Asia como Taiwán, Corea, Tailandia, entre otros.<sup>57</sup>

Durante la década de los 80 y 90, países como Estados Unidos, Reino Unido, España y otros países desarrollados, modificaron su sistema fiscal con el fin de trasladar las cargas fiscales desde los impuestos tradicionales hacia impuestos sobre la contaminación y la degradación del medio ambiente. Esta experiencia ha mantenido su vigencia con gran generalidad hasta la actualidad; sin embargo, esto no ha impedido que se generen nuevas propuestas fiscales a las que se ha denominado “reforma fiscal verde”.

---

<sup>56</sup> José Manuel Rodríguez Muñoz, *La alternativa fiscal verde. (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)*, Editorial Ley Nova, pág. 116.

<sup>57</sup> Véase Alberto Gago Rodríguez y Xavier Labandeira Villot, *La Reforma Fiscal Verde*, Madrid, Ediciones Mundi-Prensa, 1999, pág.74-75. Véase Ana Rivadeneira Alava, Carlos Marx Carrasco Vicuña y Nicolás Oliva Pérez, *Tributación ambiental en Ecuador: incentivos o desincentivos?*, en Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal, Quito – Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Centro de Estudios Fiscales, 2012, pág. 342.

Este modelo de reforma admite dos versiones según la intensidad de los cambios que se proponen, como explica Alberto Gago y Xavier Labandeira en su libro *La Reforma Fiscal Verde*<sup>58</sup>:

*Un enfoque restringido o de reforma parcial.* En este modelo los impuestos ambientales juegan un papel secundario, en donde se proponen cambios parciales que son incorporados de una manera aislada, sin cambios estructurales, y por tanto, no cuentan con una estrategia reformista general.

*Un enfoque generalizado o de reforma integral.* La imposición ambiental deja de ser una innovación marginal, un añadido a los modelos tributarios tradicionales, para convertirse en actor principal de los nuevos cambios tributarios, convirtiéndose en impuestos netamente recaudatorios. Lo que se propone es la incorporación masiva de la imposición ambiental al sistema fiscal como contrapeso a los cortes en la imposición personal sobre la renta y cotizaciones sociales, solo algunos países del Norte de Europa asumieron esta reforma integral como es el caso de Suecia (1990), Noruega (1992), Dinamarca (1994), Holanda (1995) y Finlandia (1997).

En el año 1992 dentro de la reforma fiscal verde holandesa, la introducción de impuestos ambientales estuvo acompañado de un plan fiscal para el presupuesto, en donde se asume por primera vez el argumento del doble dividendo. El término doble dividendo (*doublé dividend*) consiste en que el efecto de los tributos ecológicos no sería tan solo el fin ambiental, como generar bienestar, beneficios al medio ambiente, disminución del daño provocado, modificación de conductas, etc, sino que el sistema tributario al incluirlos se mantenga neutral, vía descenso de la presión fiscal sobre otras fuentes de recaudación tributaria.<sup>59</sup> Dicho de otra manera, “la hipótesis del doble

---

<sup>58</sup> (A. Gago Rodríguez y X. Labandeira Villot, *La Reforma Fiscal Verde*, 74-75)

<sup>59</sup> La idea del doble dividendo se recoge por primera vez en la literatura fiscal en Pearce The role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming, *The Economic Journal*, núm. 101, julio de 1991, pág. 497. Autores como Goulder L. H. distingue diferentes posiciones y modelos del doble dividendo,

dividendo surge de la combinación de los dos objetivos de la tributación: el fiscal, recolección de ingresos, y el extrafiscal, corrección de fallos de mercado, en particular, de externalidades”.<sup>60</sup> Si bien no existe un consenso sobre lo que implica la hipótesis del doble dividendo, debemos señalar que esta descansa en la premisa de que cualquier aumento de impuestos ambientales debería ir acompañado por una reducción de otros impuestos recaudatorios; dicho de otra manera, se propone reducir la carga fiscal sobre (el trabajo, en el caso de Holanda) con la introducción de nuevos impuestos ambientales.<sup>61</sup>

Hoy en día el tributo ambiental se concreta, básicamente, en la imposición de una carga tributaria sobre aquellos actos, hechos o actividades, económicos, que degradan el medio ambiente. Dicho de otra manera “tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté construido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medioambiente o que provocan una actuación de tributos medioambientales”.<sup>62</sup> De esta manera los tributos

---

distinguiendo entre una forma débil (weak form), una intermedia (intermediate form) y otra denominada fuerte (strong form). Véase en Goulder, L.H., Environmental taxation and the “Double dividend”: A readers Guide, en International Tax and Public Finance, núm. 2, 1995.

<sup>60</sup> Nicolás Oliva Pérez et al. (o Nicolás Oliva Pérez y otros), *Impuestos verdes: ¿Una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?*, Quito, Centro de Estudios Fiscales, CEF, Servicio de Rentas Internas del Ecuador, junio 2012, pág. 21.

<sup>61</sup> En este sentido, José Manuel Rodríguez Muñoz resalta que en la Unión Europea los ingresos generados por el aumento de los impuestos ambientales y energéticos podrían servir para financiar la reducción de los impuestos sobre el trabajo, como métodos de compensación del ingreso de los impuestos ecológicos y el aumento de presión fiscal. De esta manera, se cumple con uno de los principios aceptados por la Unión Europea, en varios de sus documentos y recomendaciones, como el principio de neutralidad fiscal en donde se debe buscar medidas complementarias que compensen el aumento de la presión fiscal. Sin embargo, señala que existiría una contradicción respecto a los impuestos ambientales propios ya que buscan tener una recaudación cero y al ser estos transitorios, provocaría que los ingresos provenientes de los impuestos ambientales no compensen la bajada de la recaudación de los impuestos sobre las rentas de trabajo. Al mismo tiempo, hay que tomar en cuenta que existen otras consecuencias respecto a los impuestos ambientales como son en el campo del comercio internacional, de la inflación, incidencia sobre la competitividad de ciertos productos.

<sup>62</sup> Miguel Buñuel González y Pedro Herrera Molina, *Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina*, pág. 15. Determina que el modelo del Código Tributario del CIAT plantea una propuesta de incorporación de los tributos ambientales dentro de su artículo 9 que establece el concepto y clasificación de los tributos, siendo su definición similar a la que se propone en el inciso 1 del artículo 26 de la Ley general Tributaria Española.

con fines medioambientales se sitúan en relación de complementariedad con las otras posibles medidas de protección.

Los tributos ambientales “no es una figura sesgada de la administración, sino un instrumento de la sociedad civil para salvaguardar los intereses colectivos al bien ambiental, un instrumento de desestímulo y de carácter fiscal, anclado en la capacidad económica y cuyo impulso es el de disminuir la capacidad de contaminación”.<sup>63</sup> Al respecto, Aizega Zubillaga señala que la finalidad de los tributos ambientales se encuentran en la exposición de motivos de las normas, en su contexto socioeconómico en las que las normas se enmarcan.<sup>64</sup>

El punto de partida del tema de investigación, es el reconocimiento a vivir en un medio ambiente libre de contaminación que señala nuestra Constitución de la República en su artículo 27, pretendiendo ser la tributación ambiental un medio o canal para el desarrollo de tecnologías limpias que busquen no solo la mejora de los procesos amigables con el medio ambiente, sino que se minimicen los impactos, reduzcan los costos y mejoren la imagen ante los clientes y consumidores, todo ello en busca de un desarrollo sustentable.

No podemos negar la necesidad de aplicación y diseño de nuevas figuras impositivas, que logren que las conductas de las personas naturales y jurídicas conserven y mejoren el medio ambiente, dejando manifestado que esta finalidad no se logrará tan solo en el ámbito de regulación tributaria sino también a través de la

---

<sup>63</sup> (D. I. Yacolca Estares, *Los tributos ambientales...*, 29)

<sup>64</sup> Aizega Zubillaga, J. M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilboa, 2001, pág. 73 a 76, citado por José Manuel Rodríguez Muñoz pág. 432. Santaolalla, al respecto manifiesta que en la práctica normativa la motivación de la ley son solo autojustificativas y que incluso la doctrina ha planteado su posible eliminación. Santaolalla López, F, *Exposición de motivos de las leyes: motivos para su eliminación*, REDC, núm. 33, 1991.

educación y previa información dirigida a los sujetos pasivos, a fin de que conozcan los tributos ambientales y lo puedan valorar en su justa medida.

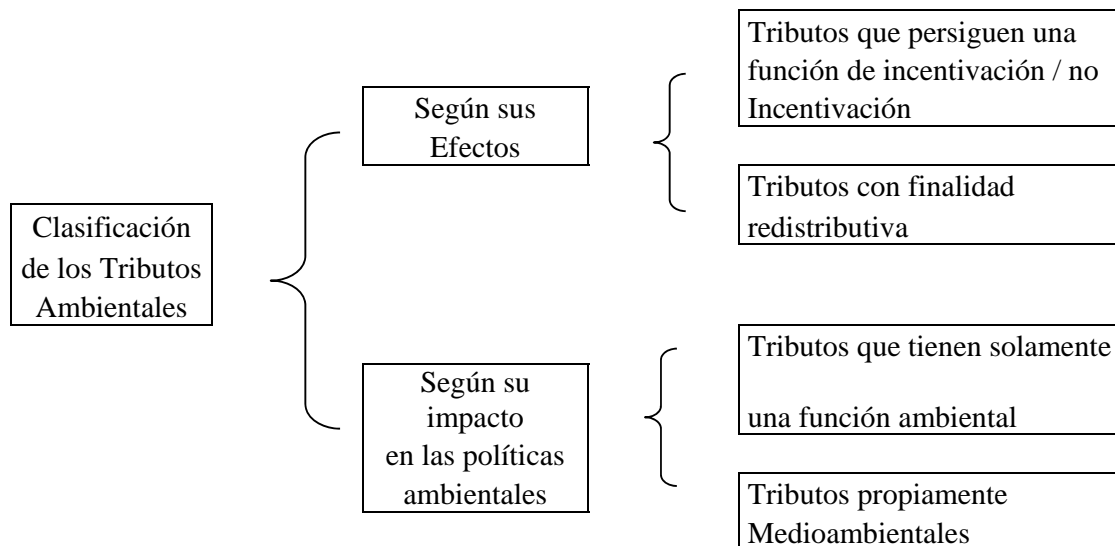
Ahora bien, en relación con lo expuesto se debe establecer que la Tributación puede desarrollar un doble papel en el medio ambiente: Por un lado, tributos que respondan a un fin medioambiental, así como por otro lado en los tributos ya existentes incorporar aspectos medioambientales.<sup>65</sup> De esta manera estaríamos haciendo una importante distinción entre aquellos tributos que tienen una función ambiental y los tributos propiamente ambientales.

Al respecto Agostino Ennio La Scala, se refiere a una categoría de tributos ambientales desde el punto de vista de los efectos, constando por una parte tributos que persiguen una función incitadora/ no incitadora de algunos comportamientos; y, segundo, tributos con finalidad redistributiva. A la primera categoría el autor señala que desde el punto de vista de los efectos, pertenecen aquí los tributos que tienen como fin limitar las actividades contaminantes como emisiones nocivas, consumo de productos contaminantes, etc. En tanto, que los tributos con función redistributiva utilizan los ingresos que estos tributos generan para financiar las obras de resaneamiento ambiental.

---

<sup>65</sup> La doctrina escandinava destaca la opinión de K. Määttä en su trabajo *Environmental taxes and Financing environmental taxes. A Source of Revenue for Environmental Protection*, Working Paper, Helsinki, Universidad de Helsinki, 1999, pág. 3, quien distingue entre impuestos ambientales en sentido amplio (tributos ordinarios que incluyen algunos elementos ambientales) y en sentido estricto, abarcando esta última categoría los tributos incitadores y los tributos afectados a finalidades ambientales, referencia Pedro M. Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 58. Embid Irujo, define esta distinción entre impuestos ambientales en sentido amplio y en sentido estricto, y reserva para estos últimos la nota característica y esencial de su ausencia de finalidad recaudatoria. Embid Irujo, *La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico. Consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales*, RAP, núm. 148, enero-abril de 1999.





Consecuentemente, los tributos con finalidad medioambiental se circunscriben dentro de la finalidad extrafiscal de los tributos, en donde no forma parte de la estructura misma del tributo y más bien contempla manifestaciones tradicionales como renta, patrimonio y de manera secundaria la protección ambiental. Mientras que los tributos propiamente ambientales, dentro de su estructura ontológica consta las actividades contaminantes como hecho imponible.

Entonces para que un tributo pueda ser calificado de tributo ambiental su hecho generador debe estar dirigido a mitigar conductas contaminantes con el medio ambiente, el cual debe ser evidenciado tanto en el objeto imponible, hecho generador y cuantificación; en tanto que los tributos con función ambiental su primer fin responden a objetos imponibles y hechos generadores diferentes a los ambientales y como segundo fin la protección ambiental. En el segundo capítulo analizaremos en forma detenida en cuál de estas dos categorías se encuentran ubicados los impuestos ambientales que entraron en vigencia en el Ecuador a partir de la Ley de Fomento Ambiental y

Optimización de los Ingresos del Estado<sup>66</sup>, que fueron incorporados a continuación del Título Tercero de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el Título innumerado de “Impuestos Ambientales”.

Un tema que aún está en debate respecto a los impuestos ambientales es la cuestión de cómo deben los recursos ser utilizados o canalizados<sup>67</sup>, ya que autores como P. Kirchhof indica que el modelo ideal de los impuestos ecológicos es obtener una recaudación cero. Mientras que autores como M. Alonso González y P. Herrera Molina consideran que lo deseable es conseguir un equilibrio entre la protección ambiental y el desarrollo económico, en donde el resultado ideal no es una recaudación cero, puesto que se trata de internalizar los costes reduciendo la contaminación y en donde “los tributos ecológicos constituyen un mero incentivo a alcanzar niveles de contaminación más reducidos, contando con que a algunos sujetos les resultará más económico mantener sus emisiones”.<sup>68</sup>

Es importante destacar como, en países como Suecia, Noruega y Dinamarca han desarrollado reformas fiscales ecológicas en la que los tributos comparten una dualidad entre una finalidad recaudatoria compatible con el carácter ambiental. Se debe asentar que los impuestos ambientales puedan servir como vehículo de recursos, siempre y cuando, esto sea para afrontar los gastos públicos ambientales que se generan a través de la prevención, precaución y corrección.

No se puede afirmar que un tributo se consideraría ambiental solo por el simple hecho de que su recaudación sea destinada a la protección del entorno natural, además es necesario que tenga un efecto des-incentivador sobre el medio ambiente y logre hacer

---

<sup>66</sup> Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 583 de 24 de noviembre del 2011.

<sup>67</sup> Fullerton, D., A. Leicester y S. Smith (2008). “Environmental Taxes”. *National Bureau of Economic Research*, Working Paper 14197 en <<http://www.nber.org/papers/w14197>>.

<sup>68</sup> Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 36.

posible un desarrollo sustentable. Aunque estos instrumentos, como señala la Comunicación de la Comisión Europea, considera que pueden generar ingresos abundantes y estables.

Vemos como cada una de las posiciones sobre la recaudación de los tributos ambientales trae consigo sus ventajas y desventajas, ya que si bien existiría una disponibilidad de recursos por las sumas y pueden actuar a favor de la protección ambiental y coadyuvar a fomentar las políticas públicas que lleven a una adecuada concientización de la gente, existe el inconveniente que estas cantidades sean vistas como un método de financiación del Estado y no sean reinvertidas para los fines ambientales propuestos.

Las cifras del Cuadro 2 demuestran cómo pueden aumentar considerablemente los ingresos por imposición ambiental, siendo tomadas dentro de este cuadro comparativo, cuatro agrupaciones geográficas considerables como son OCDE, Unión Europea, países del norte de Europa y Estados Unidos. Es importante dejar manifestado que si bien el estudio es del período 1985-1996 es una muestra sobre la tendencia al incremento de las cifras de recaudación de la imposición ambiental pura e impura.

#### INGRESO POR IMPOSICIÓN AMBIENTAL<sup>1</sup>

	1985	1990	1992	1994	1996
<b>OCDE<sup>2</sup></b>					
IAP <sup>3</sup>	0.05	0.07	0.14	0.17	0.21
IAI <sup>4</sup>	5.93	5.62	6.01	6.22	6.28
Totales	5.98	5.69	6.15	6.39	6.49
<b>UE-15</b>					
IAP	0.07	0.09	0.15	0.18	0.24

IAI	6.31	6.07	6.51	6.77	6.90
Totales	6.38	6.16	6.66	6.95	7.14
<b>PAÍSES DEL NORTE DE EUROPA<sup>5</sup></b>					
IAP	0.19	0.25	0.53	0.60	0.73
IAI	7.53	6.45	6.56	7.05	7.52
Totales	7.72	6.70	7.09	7.65	8.25
<b>EE.UU</b>					
IAP	0.03	0.09	0.11	0.09	0.03
IAI	2.14	2.18	2.27	2.67	2.40
Totales	2.17	2.27	2.38	2.76	2.43

<sup>1</sup> Los datos son medias aritméticas de los porcentajes de la imposición ambiental sobre la recaudación total para los países que forman los grupos considerados.

<sup>2</sup> Por falta de información se han excluido Australia, Canadá, España e Islandia.

<sup>3</sup> Imposición ambiental pura

<sup>4</sup> Imposición ambiental impura

<sup>5</sup> Dinamarca, Finlandia, Holanda, Noruega y Suecia

Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE (1998)

en Alberto Gago, Xavier Labandeira, Reforma Fiscal Verde, Madrid, Mundi-Prensa, 1999.

Cabe apuntar que en torno a la finalidad que persiguen estos tributos, para que puedan ser calificados de ambientales, se debe reflexionar desde la perspectiva de protección del medio ambiente, por ello es necesario que estos ingresos sean destinados a programas de protección ambiental en los que se mitigue el daño ambiental causado, se promueva y adquiera nueva tecnología que coadyuve al cuidado y protección ambiental.

## CAPÍTULO II

### INSTRUMENTOS ECONÓMICO - TRIBUTARIO PARA LA PROTECCIÓN MEDIO AMBIENTAL EN EL ECUADOR

#### 2.1 Finalidad fiscal y extrafiscal de los tributos

La actividad financiera a más de tener una posición de instrumental <sup>69</sup> tiene finalidades propias, estas finalidades pueden ser fiscales, extrafiscales, mixtas.<sup>70</sup> Las primeras son aquellas que tienen por objeto obtener recursos para el erario público; las segundas tienen como finalidad satisfacer objetivos políticos, económicos y sociales; y las terceras comparten estas dos características. Existe sin embargo una relación de interdependencia entre estos fines, ya que los recursos fiscales producen efectos sobre la economía, así como en los fines extrafiscales pueden producir un fin fiscal.

Para analizar la extrafiscalidad debemos recordar que se trata de un debate sobre la finalidad de los tributos. Hemos dejado sentado que los tributos pueden obedecer a distintos fines entre los que se encuentran el medio ambiental. Consecuentemente, antes de hablar de la finalidad fiscal o extrafiscal de los tributos es necesario hacer una breve distinción entre los fines extrafiscales y efectos extrafiscales, “si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de

---

<sup>69</sup> La actividad financiera no constituye un fin para el Estado, sino un instrumento para el cumplimiento de sus objetivos políticos, económicos y sociales, esta también es la opinión de Sáinz de Bujanda, Vicente-Arche y Ferreiro Lapatza. García Bensunce define a la actividad financiera como “el conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines”. Horacio García Belsunce, *La ciencia de las Finanzas Públicas y la actividad financiera del Estado*, en Tratado de Tributación TOMO I, Derecho Tributario Volumen I, Buenos Aires, 2003, págs. 1-17.

<sup>70</sup> José María Martín, *Ciencia de las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, pág. 68, citado por José Vicente Troya Jaramillo, *De la actividad financiera y las ciencias que tratan de ella*, Manual de Derecho Tributario, 1997, Documento actualizado a Agosto 2011 en versión digital sin publicar. Quito, pág. 3.

que sea un tributo extrafiscal. Si, por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar dinero o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene trascendencia extrafiscal, el tributo no será realmente un tributo extrafiscal”.<sup>71</sup>

Por una parte, la finalidad fiscal tiene la función de recaudar, distribuir y sancionar; es decir, que la actividad financiera no busca de forma directa la satisfacción de necesidades públicas, más bien cumple un papel de instrumento ya que proporciona los medios para la ejecución de las acciones gubernamentales. Benvenuto Griziotti define la finalidad fiscal “como aquellas actividades que perseguían la satisfacción de los fines públicos indirectamente, porque consistían en la actividad de procurar los recursos con los cuales se efectuaban los gastos que ponían en marcha las funciones y los servicios públicos”<sup>72</sup>

Por otra parte, la finalidad extrafiscal que en sus inicios se produjo en materia de aduanas hoy se ha extendido a diversos campos, ya que a través de estos fines se puede llegar a desalentar actividades que son consideradas inconvenientes, así como atraer determinadas actividades consideradas útiles. Bajo esta concepción debemos establecer que el sistema tributario que hoy en día responde a otros fines diferentes, debe dejar de considerar que los tributos sean estructurados y vistos desde el ángulo del efecto recaudatorio sin otras connotaciones como la finalidad inmediata de obtención de ingresos, sin embargo se los puede obtener de forma secundaria.<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> L.M. Alonso González, Los impuestos..., pág. 22. En un sentido semejante se había pronunciado L. Mateo Rodríguez, Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral, REDF, 39, 1983, pág. 334 citado por Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 55.

<sup>72</sup> Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Depalma, 2000, pág. 5.

<sup>73</sup> Autores como José Manuel Rodríguez tienen la posición de que no se debería hablar de tributos extrafiscales, puesto que no se hallan fuera de los ingresos fiscales, no son figuras extratributarias, no son exacciones parafiscales. Propone que los tributos medioambientales se los denomine ultrafiscales haciendo referencia a que es un prefijo cuyo significado hace referencia a lo que supera, lo que va más allá. Vaquera García, concluye que se debe hablar de tributos con fines extrafiscales o no fiscales

Podemos colegir de lo analizado que la tributación, en principio, no tuvo como finalidad la protección del ambiente, es decir, la tributación fue creada en un inicio con la única finalidad de recaudar dinero para cumplir con los fines del Estado, posteriormente fueron dirigidos a satisfacer otras finalidades de carácter político, social, económico, etc. Hay que recalcar que autores como García Belsunce destacan la relación de interdependencia entre los fines fiscales y extrafiscales manifestando que “...los recursos fiscales, quiérase o no, producen siempre efectos sobre los distintos factores de la economía (la producción, la distribución, el consumo, el ahorro, la inversión, la ocupación, etcétera) y solo en casos extremos los fines extrafiscales pueden anular el fin fiscal”.<sup>74</sup>

Sin embargo, para que sea válida la finalidad extrafiscal en los tributos, es necesario que se cumplan dos condiciones: que sea permitida –legal- y esté legitimada en el orden constitucional.<sup>75</sup> Es por ello que hoy en día en varios países se utilizan mecanismos tributarios como instrumentos de política ambiental, siendo estos cada vez más aceptados, puesto que los tributos con fines extrafiscales tienen por finalidad satisfacer objetivos políticos, económicos o sociales, como por ejemplo creación de empleo, fomento del desarrollo económico de una determinada zona, preservación del medio ambiente, ahorro de energía, repoblación forestal, etc., consecuentemente en lo que nos corresponde analizar los tributos ambientales se encuentran ubicados dentro de esta finalidad.

---

evitando la utilización del término tributo extrafiscal, evitando una contradicción conceptual y semántica interna. A. Vaquera García, *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid, Lex Nova, 1999, pág. 80.

<sup>74</sup> (H. García Belsunce, *La ciencia de las Finanzas Públicas...*, 15)

<sup>75</sup> Véase en Aimeé Figueroa Neri, *Fiscalidad ambiental en México, una década en busca de su establecimiento*, en Aimeé Figueroa Neri, coord. *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, México, Pandora, 2004, pág. 117-121. Fichera, F. supera la posición de Giannini y Griziotti en lo que denomina Teoría de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo, en la que niega una incompatibilidad entre los fines fiscales de la imposición y los extrafiscales y la legitimidad del uso extrafiscal en la norma constitucional, siempre que hayan sido previstos legítimamente, negando así la tesis de incompatibilidad entre el principio de capacidad contributiva y los tributos extrafiscales. Véase en Fichera, F., *Imposizioneed extrafiscalitánel sistema costituzionale*, Edizione Scientifiche Italiane, Nápoles, 1973, págs. 48 y 49.

Según esta perspectiva la tributación ambiental “no debe olvidar que el aspecto fundamental de estos tributos radica en la protección del medio ambiente, a la que se subordina la obtención de ingresos”<sup>76</sup>, por consiguiente, los tributos ambientales desempeñaran un papel secundario en la financiación en caso que la introducción de estos impuestos sean incorporados de una forma aislada y corresponda a una reforma parcial, como mencionamos en el capítulo primero; ya que en el supuesto de una incorporación masiva se observará como estos impuestos tienden a ocupar un fin recaudatorio, en donde eminentemente deberá surgir una dualidad entre lo recaudado y el gasto público ambiental provocado ya sea a través de la prevención, precaución y corrección de los daños ambientales, tal como ha sido aplicado en los países que han llevado a cabo una reforma integral.

Por ello, muchos países en las últimas décadas han realizado reformas fiscales en las que han tenido por objeto el uso del sistema fiscal para conseguir otros propósitos que la mera captación de recursos, mediante tributos ambientales que tienen fines extrafiscales. Este es el caso del “uso extrafiscal de los tributos se admite pacíficamente por la jurisprudencia constitucional española, alemana e italiana, siempre que el fin perseguido tenga relevancia constitucional y no sufran quebranto los derechos de los ciudadanos ni la distribución de competencias prevista en la Norma fundamental”.<sup>77</sup>

Sin embargo, algunos autores como Héctor Villegas, Violeta Ruiz Almendral, Juan Zornoza Pérez manifiestan que pese a la indiscutible bondad que estos fines plantean, existen problemas para su cumplimiento, ya que quien esté en el gobierno podrá promover ciertas actividades de su interés que pueden o no coincidir con las

---

<sup>76</sup> Instituto de Estudios Fiscales, *Informe para la reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, Comisión para el Estudio y Propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, 2002, pág. 95.

<sup>77</sup> Véase en Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 60.



reales necesidades públicas, se podría dar una proliferación de medidas tributarias para incentivar o disuadir conductas, esto llevaría a que los impuestos sean cada vez menos comprensibles para los ciudadanos y por tanto se desfiguren los institutos financieros y tributarios, ya que según estos autores estaría en peligro su verdadera esencia que es lograr ingresos para la cobertura de gastos.

Ferreiro Lapatza, en base al análisis de la Constitución española señala que además de la finalidad extrafiscal los tributos deberán cumplir con ciertos requisitos, que a nuestro criterio pueden ser aplicados a otras legislaciones:

- Respetar el principio de capacidad económica.
- Estar bajo las normas constitucionales.
- La recaudación deberá ser realizada por un ente público.
- Siempre existirá una recaudación para cubrir los gastos públicos, por más que se trate de tributos extrafiscales.<sup>78</sup>

Respecto al caso ecuatoriano, la legitimación de la extrafiscalidad en el orden constitucional se encuentra en el segundo párrafo del artículo 300 que determina que *la política tributaria promoverá conductas ecológicas, sociales y económicas responsables*, siendo concordantes con lo que establece el artículo 285 del mismo cuerpo legal al señalar que los objetivos de la política fiscal no están dirigidos primordialmente a la obtención de ingresos a favor del ente público para el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, sino además puede generar *incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables*.

---

<sup>78</sup> José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero español*, vols. I, y III, Madrid-Barcelona, Marcial Ponds, 2004, citado por M. Estela Rivas Nieto, *Tributos Atípicos*, Marcial Ponds, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid-Barcelona, 2006, págs. 43-44.

Por ello, bien hace Franco Fichera en afirma que “los fines extrafiscales de los impuestos se encuentran plenamente justificados, siempre y cuando sean constitucionalmente legítimos”.<sup>79</sup>

En síntesis, podemos manifestar que si bien los tributos ambientales tienen la característica de ser extrafiscales se obtendrán ingresos, los mismos que deberán ser empleados para el financiamiento de actividades de protección ambiental, y dentro de este contexto los instrumentos fiscales deberán estar orientados hacia la elección de actividades más sostenibles desde el punto de vista ambiental, dando como resultado un desarrollo sustentable. Según la primera perspectiva de la tributación ambiental en donde la reforma es parcial “no debe olvidar que el aspecto fundamental de estos tributos radica en la protección del medio ambiente, a la que se subordina la obtención de ingresos”, por consiguiente, los tributos ambientales desempeñaran un papel secundario en la financiación de las actividades estatales<sup>80</sup>, en tanto que en el supuesto de reforma integral se mantiene la idea fundamental de la protección al medio ambiente, pero la obtención de ingresos estará dirigida a consolidar un gasto público ambiental.

## **2.2 Tributos con fines extrafiscales Vs el principio de Capacidad Contributiva**

Los tributos ambientales se enfrentan no solo a la posición doctrinaria que consideran que los impuestos tienen únicamente fines recaudatorios como ya hemos hecho referencia, sino a aspectos como el respeto al principio tributario de capacidad contributiva, puesto que parte de la doctrina considera que es necesaria la presencia del principio de capacidad contributiva en los impuestos ambientales, otros sustentan que

---

<sup>79</sup> Análisis de la Legislación Mexicana en materia de impuestos con fines extrafiscales, en <[http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/lfis/torres\\_a\\_le/capitulo4.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/torres_a_le/capitulo4.pdf)>.

<sup>80</sup> En el caso ecuatoriano lo recaudado por los impuestos ambientales deberá ser reinvertido en cuidado y protección del medio ambiente, siendo este el objetivo último de la creación de los tributos ambientales, por ello debe ser constatable el incremento del presupuesto que se asigne al Ministerio del Ambiente, sin que esto se constituya en una preasignación presupuestaria prohibida en la Constitución de la República en el artículo 298.

únicamente se debe medir las consecuencias nocivas para el medio ambiente que son provocadas por los agentes contaminadores; y, finalmente existe una tercera posición de carácter mixto que considera que las actividades contaminantes representar un índice de riqueza.

Como hemos dejado planteado existen autores que sostienen que el principio de *quien contamina paga* propugnado por el Derecho Ambiental, reposa en el principio de solidaridad y de esta manera justifica el gravamen. Juan Álvarez Echagüe señala que “el principio “quien contamina paga” guarda relación con el de capacidad contributiva, ya que ambos surgen del principio de solidaridad, uno dirigido al desarrollo sustentable del medio ambiente y, el otro, al sostenimiento de los gastos del Estado”.<sup>81</sup>

En la fiscalidad ambiental el tema de la capacidad contributiva es una de las dificultades que se presentan a la hora de diseñar y estructurar los elementos de los tributos ambientales. Con todo ello, Albiñana García-Quintana en un temprano estudio afirma que “es evidente que estos impuestos con fines no fiscales o extrafiscales, no se proponen gravar la capacidad económica de sus destinatarios, aunque la tenga en cuenta para determinar la cuantía de la deuda o cuota tributaria, esto es, como mero parámetro”<sup>82</sup>, debiendo resaltar que para el autor estos impuestos llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria.

Palao Taboada considera al principio de capacidad contributiva como un límite negativo de los tributos ambientales, en donde el legislador puede atender a otros valores y principios. En este sentido Lozano Serrano afirma que “... partiendo de la concepción subjetiva de la capacidad económica, permite que en la selección de los

---

<sup>81</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las tasas ecológicas. Un análisis desde la perspectiva de la normativa de los municipios bonaerenses*, en Enrique G. Bulit Goñi, coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Buenos Aires, Villela Editor, 2002, pág. 420.

<sup>82</sup> Albiñana García-Quintana, *Los impuestos-control de las obligaciones tributarias ¿Una tercera categoría impositiva?*, REDF, núm. 42, abril-junio de 1984, citado por José Manuel Rodríguez Muñoz, *La Alternativa Fiscal Verde*. (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura) Editorial Lex Nova, pág. 444.

hechos imponderables operen otros fines y criterios ajenos al estricto sentido tributario”.<sup>83</sup>

“La capacidad contributiva en el impuesto ambiental, sería potencial ya que la ley que crea el tributo persigue un fin que es desalentar el comportamiento contaminador. Por lo tanto, la capacidad contributiva, se liga a la finalidad de la imposición”<sup>84</sup>, lo cual podría llegar a causar que recaigan impuestos sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica pero si sobre graves comportamientos contaminadores.

El pago de los tributos ambientales surgen en virtud de la contaminación provocada y no desde la capacidad económica de los sujetos pasivos, aunque en muchos casos la actividad económica esté conectada con la degradación ambiental la acción contaminante se convertiría entonces en una manifestación de capacidad contributiva. Herrera Molina sostiene que debe evitarse la proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal, ya que introducir el interés ecológico en el sistema fiscal puede convertir el ordenamiento jurídico tributario en una selva de impuestos.

En contraste, Moschetti como algunos otros autores, se manifiesta en contra de la posición de que no es necesario tomar en cuenta la capacidad contributiva en los impuestos ambientales, y señala que este principio se viola cuando se ven sometidas a imposición presupuestos de hecho no indicativos de tal fuerza económica.

César García Noboa sostiene “el principio de solidaridad no puede convertirse en justificante para el ejercicio de la potestad tributaria ni sustituir al principio de capacidad contributiva, toda vez que se trata de un concepto laxo que podría dar lugar a que en su nombre pudiera crearse cualquier tipo de gravamen, sin considerar la

---

<sup>83</sup> C. Lozano Serrano, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 1990, pág. 33.

<sup>84</sup> Arnaldo R. Antonio, *Impuestos Ambientales*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2007, pág. 195.

posibilidad económica del obligado para soportarlo.<sup>85</sup> Sin embargo, la idea de considerar a la contaminación como un índice de capacidad contributiva presenta algunas complejidades, ya que es discutible si el principio *quien contamina paga* puede sustituir o reducir el fundamento de la capacidad contributiva, puesto que la contaminación no constituye *per se* un indicador de fuerza económica.

“La cuestión podría resolverse considerando que la capacidad contaminante equivale a capacidad contributiva. Es bastante sencillo refutar esa lógica, puesto que la empresa A ejerce la misma actividad de la empresa B, pero manifiesta una capacidad económica menor que esta y por eso no ha podido dotarse de métodos costosos para eliminar la contaminación; a causa de la introducción del tributo medio ambiental, pagará más impuestos”<sup>86</sup>. Esto provocaría que las pequeñas y medianas empresas que no tienen el capital suficiente para adoptar por maquinaria e instrumentos de tecnología amigables con el ambiente lleguen a ser afectadas y hasta se puedan anular otros beneficios tributarios que se han establecido en favor de estas últimas.

Consecuentemente, la capacidad contributiva es el mínimo implícito exigible de toda imposición, sin embargo no siempre se manifiesta de modo expreso ya que pueden existir consideraciones extrafiscales “... las consideraciones extrafiscales pueden formar parte del hecho imponible, cualificando la renta o riqueza real, pero lo que nunca puede suceder es un desplazamiento total de esta, ya que provocaría una desvinculación entre la capacidad económica y el hecho imponible desnaturalizadora del tributo”.<sup>87</sup>

“El fundamento de los tributos medioambientales se encuentra en el

---

<sup>85</sup> Alex Córdova, *El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos ambientales*, en Mauricio Plazas Vega, coord. Científico General, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá – Napoli, Editorial Temis S.A – Jovene Editore, 2011, pág. 102.

<sup>86</sup> Agostino Ennio La Scala, *El principio “quien contamina paga”*, en Daniel Yacola Estares, coordinador, *Derecho Tributario Ambiental*, Academia Internacional de Derecho Tributario. Editora Grijley, 2009, pág. 278.

<sup>87</sup> Casado Ollero. G, *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E*, en HPE, núm. 96/1985, pág. 334, citado por Cristóbal José Borrero Moro, *Derecho Tributario Ambiental en España*, Madrid, Tecnos, 1999, pág. 84.

cumplimiento del principio «quien contamina paga», y aunque también ha de estar presente la observancia del principio de capacidad económica, éste tendrá un papel secundario debido a la búsqueda de la eficacia en fines medioambientales a través de los instrumentos fiscales”.<sup>88</sup> Esta última perspectiva propone que al mismo tiempo exista una conexión entre situaciones de degradación ambiental y manifestaciones de riqueza, cumpliendo de esta manera con el límite negativo del principio de capacidad contributiva. Resultando innegable que los hechos impositivos de los tributos ambientales con fines extrafiscales “deberán manifestar cierta capacidad económica”.<sup>89</sup>

“El instituto de la extrafiscalidad irrumpe con fuerza para alcanzar objetivos de política económica, social, cultural (...) se debe reconocer que afecta el contenido del principio de capacidad contributiva (...) un impuesto de contenido extrafiscal será constitucional cuando el objetivo perseguido y protegido por la Constitución sea proporcional a la afectación producida en la capacidad contributiva del obligado tributario y los medios empleados.

En estos casos, el principio de capacidad contributiva cede ante otros principios constitucionales que respaldan el desarrollo de actividades necesarias para el beneficio de la colectividad y del interés general”.<sup>90</sup> Es interesante analizar como el principio de capacidad contributiva toma diferente perspectiva respecto a las figuras tributarias como los impuestos y tasas.

En los impuestos, autores como Rosembuj, consideran que “el tributo ambiental por excelencia es el impuesto porque identifica a la perfección la globalidad que requiere una intervención colectiva, que afecta a todos los ciudadanos, y, no menos

---

<sup>88</sup> Gracia María Luchena Mozo, *Reflexiones en torno a algunas medidas tributarias catalanas con una pretendida función medioambiental*, Revista Quincena Fiscal Aranzadi núm. 15/2009 (Estudio), Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF), Pamplona, Editorial Aranzadi, SA, 2009.

<sup>89</sup> J. Pérez Arraiz, *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, RHL, núm. 78, septiembre-diciembre de 1996, pág. 688.

<sup>90</sup> Marco García Bueno, *El principio de Capacidad Contributiva, en Derecho Tributario – I Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Lima – Perú, Editora Jurídica Grijley, 2009.

importante, conlleva la correspondencia de la asignación del recurso a la finalidad ambiental en razón de la "indispensable solidaridad colectiva".<sup>91</sup>

Parte de la doctrina resuelve que, a través de la introducción de la finalidad extrafiscal, se consigue la reducción de las actividades contaminantes, y por tanto, cubre la necesidad de tomar en cuenta la capacidad contributiva, idea que ha sido avalada por la jurisprudencia española. Esto nos lleva a poder concluir que "los fines extrafiscales son también posibles en el ámbito de las tasas, ya se establezcan éstas en el ámbito estatal, autonómico o local".<sup>92</sup>

Autores como "Alejandro Altamirano, Pedro Herrera Molina, y Luis Alonso González, entienden que el principio de capacidad contributiva no es aplicable a los tributos ecológicos (se trate de impuestos, tasas o contribuciones), ya que el contribuyente paga por el mero hecho de haber contaminado, más allá de su potencia económica. Es que para ellos los ecotributos tienen una finalidad eminentemente extrafiscal".<sup>93</sup>

En el caso de las tasas, el tema de capacidad contributiva es diferente puesto que la idea medio ambiental no desnaturaliza la estructura de la tasa, ya que como contrapartida del pago del tributo la prestación deberá contener objetivos ambientales, y en la internalización de costos que determinan la cuantía, dará como resultado que el sujeto contaminante perciba los costos de su conducta y los conlleve a modificarlos<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> Elisa Prados Pérez, *Fiscalidad y turismo: el tributo turístico*, en Revista Quincena Fiscal Aranzadi núm. 4/2001, Editorial Aranzadi S.A., Febrero 2001.

<sup>92</sup> José Antonio Sánchez Galiana, *Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad*, en Mauricio Plazas Vega, Coord. Científico General, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá – Napoli, Editorial Temis S.A – Jovene Editore, 2011, pág. 401. Alarcón García, G., quien propone la tributación ambiental como «tercer pilar del sistema fiscal a cualquier nivel de organización político-territorial, no sólo como futuro de la imposición autonómica». Alarcón García G., *La fiscalidad ambiental: el fenómeno tributario y su relación con el medio ambiente*, Justicia ecológica y protección del medio ambiente, Madrid, Edit. Trotta, 2002, págs. 278 y 279.

<sup>93</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las tasas ecológicas. Un análisis desde la perspectiva de la normativa de los municipios bonaerenses*, en Enrique G. Bulit Goñi, coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Buenos Aires, Villela Editor, 2002, pág. 425.

<sup>94</sup> (J. M. Álvarez Echagüe, *Las tasas ecológicas...* págs. 427-430)

Por ello, es necesario investigar sobre los tributos medioambientales ya que muchas veces tienen de ecológico solo su denominación, y no buscan la desincentivación de estas conductas contaminantes sino más bien buscan la compensación económica de la actividad o servicio prestado, compartiendo este planteamiento Luis Prieto Martín al referirse a la reforma ambiental sostiene que sería deseable no caer en la tentación oportunista de ambientalizar la ley con nuevos beneficios fiscales por aquello de que lo verde siempre vende bien.

### **2.3 ¿Los impuestos ambientales regresivos o no?**

Según Christian Zacker, de acuerdo al Tratado de la Comunidad Europea artículo 99, todos los tributos ambientales deben ser clasificados como indirectos<sup>95</sup>. Sin embargo, no es algo tan sencillo determinar si todos los tributos ambientales son indirectos ya que puede surgir el caso de impuestos que son aplicados a productores, importadores y éstos pueden trasladar el impuesto o insertarlos en los precios de los productos y consecuentemente deberán ser pagados por quien adquiera los bienes.

Si bien parece que en el derecho comparado los impuestos ambientales pueden ser directos e indirectos, parecería que en mayor medida tienen una cualidad de ser indirectos y a veces pueden llevar un importante grado de regresividad; es decir, que proporcionalmente tienen mayor incidencia sobre aquellos contribuyentes con menor capacidad contributiva, por ello a decir de Pedro Herrera Molina los impuestos

---

<sup>95</sup> En los impuestos directos la intención del legislador es que la “misma persona que obre como deudor y como contribuyente, sin derecho de repercusión del impuesto” Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, DEPALMA, 2000. Y por su parte los impuestos indirectos la intención del legislador es que sean percutidos por el sujeto pasivo una persona distinta que los asume, gravando a su vez manifestaciones dinámicas que se insertan en los precios de los productos y por tanto son pagados por quien adquiere los bienes o servicios gravados con este impuesto. Benvenuto Griziotti dice que estos tributos “contribuyen mucho a las finanzas públicas y están dotados de gran elasticidad financiera, porque siguen de cerca los aumentos de los consumos que tienen lugar con el desarrollo de la riqueza y de la población”. Benvenuto Griziotti, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, DEPALMA, 1959, pág. 174.



ambientales “deben completarse con una modificación del sistema tributario (v. gr., reducción de otros impuestos indirectos) que alivie la carga tributaria de los contribuyentes con menor capacidad económica”.<sup>96</sup>

Entonces es necesario hacer una precisión respecto a que se entiende por efectos regresivos y degresivos que pueden tener los impuestos, ya que cada figura tributaria concreta puede poseer estas características, un carácter de progresividad, regresividad o degresividad. Para aclarar la diferenciación de cada uno de estos conceptos recurrimos al autor García Belsunce, para quien resulta necesario distinguir si se habla de la progresividad o regresividad de los efectos de un tributo o si se está haciendo referencia únicamente a la relación entre el monto y la base de cálculo. El autor señala que la progresividad “ha sido siempre vinculada al carácter redistributivo de los tributos, para expresar el efecto positivo de un sistema tributario en orden a lograr un mejor grado de distribución de la renta y la riqueza de la sociedad”<sup>97</sup>, mientras que de forma paralela al concepto de progresividad se encuentra el concepto de imposición regresiva y proporcional en donde a diferencia de la progresividad los efectos sobre la distribución de la renta y de la riqueza se suponen neutros o negativos.

Para dejar aún más claro el concepto de regresividad acudimos al autor Mauricio Plazas Vega quien manifiesta que “un impuesto es regresivo cuando la alícuota aplicable disminuye a medida que aumenta la base liquidable, de manera que la incidencia es inversamente proporcional a la capacidad contributiva. En otras palabras, impuesto regresivo es aquel donde a medida que aumenta el índice de capacidad contributiva, la tarifa del tributo disminuye. La alícuota resulta de la relación entre la base gravable y el

---

<sup>96</sup> (P. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental...*, 165)

<sup>97</sup> Hernández de la Torre, en Blum – Kalven Jr., *El impuesto progresivo*, pág. 11 citado por Horacio García Belsunce, *Tratado de Tributación – Derecho Tributario Volumen I*, Buenos Aires, Astrea, 2003-2004, pág. 583.

impuesto”.<sup>98</sup>

Por otra parte, los impuestos degresivos son identificados por Flores Zavala “como aquellos en que tienden a limitarse a los impuestos que no consultan la capacidad contributiva e implican injusticias por afectar en mayor grado a los pobres que a los ricos”.<sup>99</sup> Eddy María de la Guerra sostiene que las corrientes impositivas contemporáneas han hecho que los impuestos degresivos renazcan, así “un impuesto puede ser degresivo cuando por su función extra fiscal desde su nacimiento y por su condición heterodoxa, está destinado a mantenerse vigente durante un periodo determinado de tiempo y condenado a extinguirse transcurrido este, para lo cual la tarifa del impuesto disminuirá porcentualmente en cada ejercicio fiscal generando el llamado efecto degresivo, sin considerar la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos”.<sup>100</sup>

Una vez aclarado cada uno de los conceptos nos corresponde analizar que efectos pueden tener los tributos ambientales. Para ello, regresamos a la idea principal de estos tributos que es la de estar estructurados conforme al principio *quien contamina paga* antes que al principio de capacidad contributiva, con lo que estaríamos frente a efectos regresivos, esta afirmación presupone que los tributos ambientales sean regresivos ya que son pagados en mayor proporción por el sector de la población de menor ingreso. Es evidente entonces que los impuestos ambientales pueden producir un efecto de disminución de la demanda de ciertos productos, incentivando consecuentemente el cambio de conducta de los consumidores, esto mismo sucederá en los casos en que los tributos graven actividades económicas de amplia incidencia y se

---

<sup>98</sup> Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el Valor Agregado*, Bogotá, Editorial Temis, 1998, pág. 10, citado por Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, pág. 204.

<sup>99</sup> Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, pág. 196.

<sup>100</sup> Eddy María de la Guerra Zúñiga, *Las finanzas públicas ecuatorianas, esbozo de una teoría contemporánea*, documento inédito, versión noviembre 2011, citado por Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, pág. 197.

produzca la traslación económica de las cuotas.<sup>101</sup> Este criterio se cumple cuando estos tributos recaen sobre el consumo contaminante de bienes de primera necesidad, incidiendo sobre manifestaciones indirectas de capacidad económica.

Es necesario manifestar que los tributos ambientales al estar dirigidos a los productos que causan un perjuicio grave al medio ambiente, estos generalmente están dirigidos a bienes de amplio consumo como son las botellas plásticas a las cuales nuestra legislación les ha establecido un tributo. En el caso del impuesto a las botellas plásticas no retornables el Servicio de Rentas Internas lo considera como parte de la tributación indirecta,<sup>102</sup> con lo que podemos concluir que estos impuestos ambientales al ser indirectos pueden tener un efecto regresivo y la doctrina así lo afirma como hemos mencionado en el presente trabajo. En lo que corresponde al impuesto ambiental a la contaminación vehicular el mismo Servicio de Rentas Internas considera como parte de la tributación directa y consecuentemente nos encontraríamos frente a unos efectos progresivos, que a la vez concuerda con que este impuesto está dirigido a la propiedad del vehículo, es decir que está vinculada a manifestaciones objetivas de fuerza económica, y por tanto, al principio de capacidad contributiva, dejando a un lado el principio de *quien contamina paga* es decir a la real contaminación que este puede provocar en el medio ambiente.

Como señala Franke, “los tributos ambientales infringen tan poco el principio de capacidad económica como la totalidad de los impuestos indirectos”<sup>103</sup>, por ello como manifestábamos en inicio es importante distinguir que pueden existir efectos regresivos

---

<sup>101</sup> Pedro Herrera Molina, *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica*, en NUE, núm. 122/1995, pág. 82.

<sup>102</sup> “El cambio más relevante en la tributación indirecta fue: la creación del impuesto no redimible a las botellas plásticas no retornables, cuya finalidad es disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje” Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Ecuador, 2012, Pág. 211.

<sup>103</sup> S.F. Franke, *Umweltabgaben und Finanzverfassung, StuW, 1/1994, pág. 30*, citado por Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, pág. 162.

y degresivos en cada una de las figuras impositivas ambientales, sin embargo es necesario analizar a todo el sistema o régimen tributario como es el caso ecuatoriano para conocer en que categoría lo podemos ubicar.

## **2.4 El caso de la imposición ambiental en la legislación ecuatoriana**

En el presente estudio, nos interesa el análisis de las normas jurídico-tributarias que proponen coadyuvar la realización directa del mandato constitucional en materia ambiental, por ello una vez que hemos dejado expuesto el tema de fines fiscales y extrafiscales a más de lo antes referido como el derecho a un medio ambiente sano, el uso de tecnologías limpias, desarrollo sustentable, modalidades de producción y consumo responsables contemplados en nuestra Constitución de la República, nos corresponde analizar si la normativa ambiental ecuatoriana liga a que exista una normativa tributaria ambiental, que cree tributos ambientales sean estos impuestos, tasas y contribuciones (aunque el tema de este estudio sea los impuestos ambientales vigentes en el Ecuador) para que contribuyan al cuidado del medio ambiente como un método diferente a las sanciones administrativas y penales.

Vemos que a nivel supranacional, son varias las reformas fiscales de las últimas décadas realizadas en los países desarrollados, encontrando cada vez más integradas las políticas ambientales y tributarias y consecuentemente han tenido por objeto el uso del sistema fiscal para cumplir con otras finalidades como las ambientales; sin embargo, en nuestro país la incorporación de tributos ambientales ha sido muy difícil, puesto que una conciencia ambientalista es nueva y más aún la de protección mediante tributos ambientales y tributos con función ambiental.

En lo que corresponde a los tributos ambientales, su inclusión tiene varias implicaciones como por ejemplo una indispensable coordinación entre las áreas que

estén a cargo de la protección ambiental que en el caso ecuatoriano es el Ministerio del Medio Ambiente y la administración tributaria, en este caso, el Servicio de Rentas Internas. De igual manera, otro tema importante es “el costo político de optar por nuevos impuestos, la definición de una política ambiental clara que delimite el uso de herramientas fiscales, la evaluación previa y ex post de los efectos, hasta la necesidad de construir capacidades y crear conciencia en las instituciones y en la población en general, requieren de un gran esfuerzo que sólo será posible si éste responde a las prioridades y anhelos de la sociedad”.<sup>104</sup>

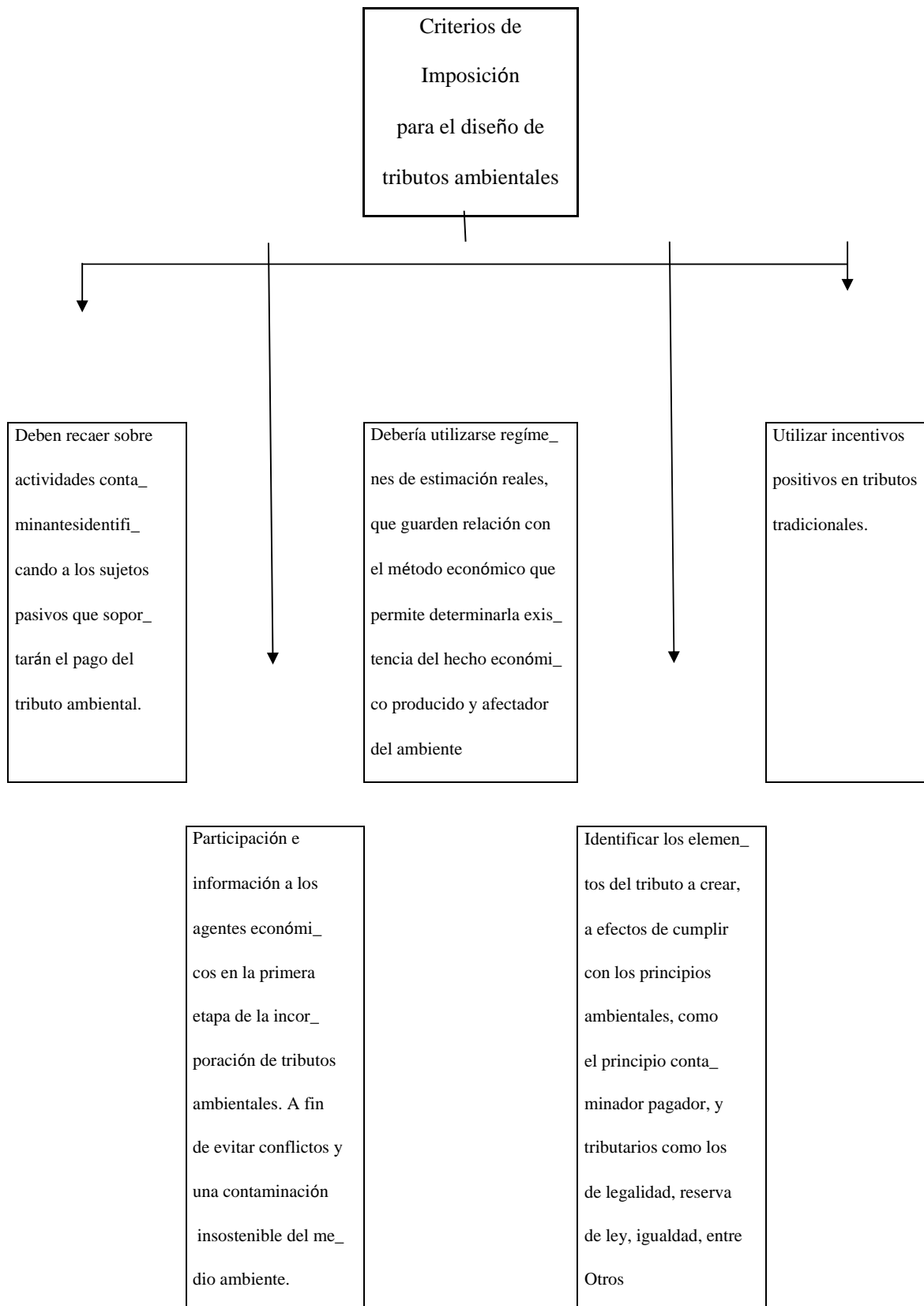
Regresaremos por un momento a lo que definíamos como impuestos ambientales: “los impuestos ambientales, o impuestos verdes, son aquellos que recaen sobre bienes o servicios contaminantes. De forma más general, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2005) señala que un impuesto ambiental es aquel cuya base imponible es una unidad física, o una aproximación, que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente. Sin embargo, existen otras definiciones que toman en cuenta los objetivos de los impuestos así como sus efectos, más que la base gravada”.<sup>105</sup>

Ahora resulta necesario conocer cómo deben estar estructurados los elementos esenciales de estos impuestos, puesto que una de las complicaciones para establecer estos tributos es conocer los criterios para su diseño. Para ello acudiré a un cuadro muy representativo de Daniel Yacola Estares que señala algunos criterios de imposición, así como también elementos que contemplan su estructura como: determinar la base imponible, los agentes económicos que soportarán la carga impositiva, la cuantía de tributo, quien será el acreedor tributario, los beneficios tributarios, entre otros.

---

<sup>104</sup> Nicolás Oliva Pérez et al. (o Nicolás Oliva Pérez y otros), *Impuestos Verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador?*, Centro de Estudios Fiscales (CEF), Servicio de Rentas Internas, abril 2011, pág. 23.

<sup>105</sup> (Nicolás Oliva Pérez et al. (o Nicolás Oliva Pérez y otros), *Impuestos verdes: ¿Una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?*, Quito, Centro de Estudios Fiscales, CEF, Servicio de Rentas Internas del Ecuador, junio 2012, pág. 17.



Entonces, tenemos que para diseñar adecuadamente los impuestos ambientales es necesario un vínculo coherente entre el impuesto elegido y el problema ambiental que se quiere combatir, además de un método de estimación de la base imponible. A criterio de Alberto Gago y Xavier Labandeira esta relación puede ser más o menos estrecha dependiendo de estos dos factores:

i) La materia sometida a gravamen: Es necesario hacer una diferenciación sobre la finalidad que pretende un impuesto y la materia que se somete a gravamen, existiendo en algunos casos una coincidencia como es el caso de los impuestos ambientales que gravan la contaminación atmosférica y pagan sobre las emisiones de CO<sub>2</sub>, aunque no siempre se encuentran bien relacionadas.

ii) El método de evaluación elegido: Una vez decidida la materia gravada, es necesario decidir el método de evaluación del daño ambiental, proponiendo los autores dos posibilidades:

1. Métodos directos: la base imponible es calculada a través de procedimientos directos sobre las emisiones contaminantes; por ejemplo, medir las emisiones de dióxido de azufre a través del kilometraje de cada automotor.

2. Métodos indirectos: A veces resulta difícil lograr una medición directa y es necesario recurrir a métodos indirectos para determinar la base imponible utilizando indicadores físicos o económicos que pueden ser considerados representativos del deterioro ambiental provocado.

A continuación, haremos un análisis de los impuestos ambientales vigentes en el Ecuador y contrastaremos con lo que la doctrina considera es un buen diseño de los impuestos ambientales y cómo deben estar estructurados los elementos esenciales necesarios para conseguir la protección ambiental, y consecuentemente, la consecución del principio *quien contamina paga*, desarrollo sustentable, uso de tecnologías limpias y

cuidado al medio ambiente.

## **2.5 Impuesto ambiental a la contaminación vehicular**

La Prospectiva Medioambiental de la OCDE señala que una de las acciones prioritarias requeridas, en los sectores clave para evitar el daño ambiental proyectado para el año 2030, es la contaminación atmosférica y las emisiones de gases de efecto invernadero. Esta contaminación está aumentando rápidamente y se origina en el uso de transportes terrestres, aéreos y marítimos, contribuyendo así al cambio climático y provocando varios problemas de salud.<sup>106</sup>

Una de las fuentes importantes de contaminación del aire es el parque automotor, que se encuentra estrechamente relacionado con varios factores como el tamaño del vehículo, grado de obsolescencia, mantenimiento, precio de combustible, tipos de combustible, así como las deficiencias existentes en el transporte público. A continuación, presentamos un cuadro comparativo de los países integrantes de la Comunidad Andina sobre el estado del parque automotor y la urgencia eminente de dar solución a los problemas que este causa.<sup>107</sup>

---

<sup>106</sup> Esta Prospectiva de la OCDE proyecta que las emisiones de bióxido de carbono relacionadas con el transporte aumentarán en 58% para 2030, mientras que las emisiones de azufre y nitrógeno disminuirán entre una cuarta y una tercera parte respecto a los niveles actuales. Uno de los elementos contaminantes que se encuentran en el aire en elevadas concentraciones son hidrocarburos, monóxido de carbono y elementos metálicos como plomo, níquel, zinc, entre otros. La mayoría de los mismos proviene de la industria manufacturera, las quemas, las explotaciones extractivas y el uso de combustibles fósiles en el proceso de generación de energía.

<sup>107</sup> La Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador, tiene datos más actualizados sobre el crecimiento del mercado automotor y señala que en el 2011 se registro un importante crecimiento del 18.5% en relación al 2010. Argentina, Colombia, Perú y Chile registran crecimientos mayores al 20%, mientras que los mercados de Ecuador y Brasil crecieron a un menor ritmo, en tanto que el mercado venezolano registró un decrecimiento del 3.6%. Véase <[http://www.aeade.net/web/index.php?option=com\\_content&view=article&id=145&Itemid=80](http://www.aeade.net/web/index.php?option=com_content&view=article&id=145&Itemid=80)>.



**Tabla 3.7.2** Parque automotor en los países andinos

País	Número de Vehículos		Tasa de crecimiento promedio	Antigüedad promedio (en años)	Concentración en principales ciudades
	Año 1	Año 2			
Bolivia	281.166 (1993)	474.108 (1999)	9%	s.i.	La Paz: 33% Santa Cruz: 32%
Ecuador	879.998 (1990)	1.105.146 (2001)	2%	15	Quito: 33% Guayaquil: 33%
Perú	707.437 (1993)	1.114.191 (1999)	8%	17	Lima: 67% (1999)
Venezuela	2.711.000 (1995)	s.i.	s.i.	s.i.	Distrito Federal: 22% Miranda: 10%

Fuente: Instituto Nacional de Estadística (Bolivia); Ministerio del Ambiente del Ecuador; Instituto Nacional de Estadística e Informática (Perú), 2001; y Fondo Nacional de Transporte Urbano (Venezuela).

Evidenciado el estado de la cuestión, es necesario preguntarse sobre cuál de los instrumentos para la aplicación de la política ambiental es eficiente para corregir estos daños ambientales o si por el contrario es más adecuado elegir una combinación de varios de estos instrumentos para provocar un cambio eficiente respecto a la contaminación atmosférica. Por ahora, hemos de dejar manifestado que la contaminación que genera el parque automotor, puede ser objeto del pago de un impuesto, para provocar de esta manera una reducción en los niveles de contaminación.<sup>108</sup>

Otras maneras de proteger el medio ambiente de la contaminación atmosférica sería fomentar la investigación para el desarrollo de nuevas tecnologías para el transporte, esto incluiría nuevos modelos de vehículos como es el caso de los vehículos híbridos, eléctricos, etc.; efectividad y costo de nuevos combustibles; disponibilidad de un transporte público eficiente que ofrezca una alternativa viable frente a los

<sup>108</sup> En la disposición transitoria tercera del decreto- ley de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, se hace visible que el cuidado ambiental respecto a la contaminación atmosférica no solo está dirigido hacia el establecimiento de impuestos sino que “*el gobierno central implementará un programa de chatarrización y renovación vehicular* generando incentivos para los dueños de vehículos de mayor antigüedad y cilindraje conforme lo determine el respectivo reglamento”.

automóviles privados.<sup>109</sup>

El tema de los combustibles nos lleva a analizar varias situaciones, la primera que surge es el subsidio que mantiene el Estado ecuatoriano sobre los combustibles fósiles, que si bien no es materia de nuestro análisis podemos ver una inconsistencia respecto a la creación de un impuesto a la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre y mantener un subsidio al combustible que estos consumen. En este sentido, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) ha manifestado que los gobiernos de América Latina deben reformar los subsidios a los combustibles fósiles y ofrecer incentivos a tecnologías limpias que busquen promover el desarrollo sustentable. Del mismo modo, el Servicio de Rentas Internas concuerda con la idea de que “los incentivos tributarios, al igual que los subsidios, deben ser: temporales, focalizados, evaluables y económicamente viables”.<sup>110</sup>

En este mismo sentido, la OCDE considera que “...las cargas son más efectivas que los subsidios para lograr los objetivos ambientales (OCDE, 2010a). En este tema, un primer paso debería ser la reforma de subsidios (y otros tratamientos preferenciales) ambientalmente nocivos (como los subsidios a los combustibles, tasas reducidas a los bienes energéticos) ya que éstos promueven actividades no sostenibles, son costosos para el fisco y no siempre tienen un beneficio importante para los hogares más pobres (son regresivos)”.<sup>111</sup>

Los impuestos ambientales van más allá de los fines fiscales, pero eso no quiere decir que renuncian a su naturaleza de tributos. A continuación haremos un análisis

---

<sup>109</sup> Prospectiva Medioambiental de la OCDE para el 2030. <[http://www.dhl.hegoa.ehu.es/ficheros/0000/0093/prospectiva\\_medioambiental\\_OCDE\\_para2030.pdf](http://www.dhl.hegoa.ehu.es/ficheros/0000/0093/prospectiva_medioambiental_OCDE_para2030.pdf)>.

<sup>110</sup> Ana Rivadeneira Alava, Carlos Marx Carrasco, Nicolás Olivia Pérez, *Tributación ambiental en Ecuador: ¿incentivos o desincentivos?*, pág. 347 en Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Ecuador, 2012.

<sup>111</sup> Nicolás Oliva Pérez et al. (o Nicolás Oliva Pérez y otros), *Impuestos verdes: ¿Una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?*, Quito, Centro de Estudios Fiscales, CEF, Servicio de Rentas Internas del Ecuador, junio 2012, pág. 22.

sobre cómo están estructurados los elementos esenciales del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV) que fue creado a través de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

En lo que respecta al sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano, quien será el titular del mismo y el destinatario de los recursos, siendo administrados a través del Servicio de Rentas Internas. Por otra parte, la condición de sujeto pasivo se asigna a las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, que sean propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre, con lo cual estaríamos gravando a la propiedad y más no a la contaminación vehicular, siendo necesario dejar manifestado que si bien existe varios elementos de cuantificación para determinar la contaminación este posee ciertas deficiencias como lo señalaremos adelante.

El artículo innumerado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado establece que el (IACV) grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre, constituyendo el hecho generador de este impuesto la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre. De acuerdo a lo señalado, considero que si existe ese vínculo del cual nos habla la doctrina entre el impuesto elegido y el problema ambiental que se quiere combatir, ya que en el caso concreto se ve reflejado el problema ambiental que es la contaminación del ambiente y el impuesto como la contaminación atmosférica provocada por el parque automotor.<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> Aunque no es nuestro tema de análisis debemos señalar que los vehículos actualmente ya soportan varios tributos como aranceles a la importación, el pago del IVA, ICE, a más del Impuesto Fiscal, Impuesto al Rodaje, Tasas de la Dirección de Tránsito; y, las ciudades como Quito se paga la tasa de revisión vehicular para que los vehículos no contaminen y Cuenca tasa de revisión técnica vehicular. Para evitar estas dobles imposiciones los impuestos ambientales deben pasar un juicio de constitucionalidad, en primer lugar, por la constatación de la autenticidad del objetivo medioambiental y, en segundo lugar, el criterio del análisis de los elementos de configuración jurídica para dirimir una posible coincidencia de gravámenes. Véase en Gracia María Luchena Mozo, *Reflexiones en torno a algunas medidas tributarias*

Es evidente que “el hecho imponible de los tributos medioambientales deberá tipificar los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental. No podrá gravarse conductas dañosas para el medio ambiente que se encuentren radicalmente prohibidas, sin perjuicio del deber del infractor de indemnizar los daños causados con arreglo a lo que establezca la correspondiente normativa”.<sup>113</sup>

Como hemos reiterado varias veces el hecho imponible en los impuestos ambientales ha de perseguir una finalidad incentivadora, pues debe otorgar la posibilidad de que el agente contaminador pueda modificar su conducta”<sup>114</sup>. Ya que si no le permitiese modificarla es muy posible que el impuesto no impacte sobre la contaminación y provoque innecesarias y costosas distorsiones en la producción y consumo.<sup>115</sup>

Otro tema que se encuentra relacionado con el establecimiento del hecho imponible es que por una parte, hay quienes consideran que la emisión de sustancias contaminantes a la atmósfera no constituyen una manifestación de capacidad contributiva como es el caso de la contaminación vehicular. Sin embargo, como dejamos señalado existen tres posiciones respecto a la aplicación o no del principio de capacidad contributiva respecto a los impuestos ambientales, dentro de la cual consideramos que en el impuesto a la contaminación vehicular se trato de aplicar una mixtura entre la contaminación ambiental provocada y la capacidad contributiva.

En este sentido, comparto lo que manifiesta Aimeé Figueroa cuando señala que el hecho imponible de un tributo ambiental debe reflejar la manifestación de riqueza del

---

*catalanas con una pretendida función medioambiental*, Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF), Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi núm. 15/2009 (Estudio). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2009.

<sup>113</sup> Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina, pág. 16.

<sup>114</sup> Geo Andino 2003. *Perspectivas del Medio Ambiente*. Publicado por el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe y la Secretaría General de la Comunidad Andina, en <[http://www.comunidadandina.org/public/libro\\_27.htm](http://www.comunidadandina.org/public/libro_27.htm)>.

<sup>115</sup> (Arnaldo R. Antonio, *Impuestos Ambientales*, 219)

sujeto y, al mismo tiempo, guardar una relación directa o indirecta, pero razonable, con el problema ambiental, puesto que el objeto de los impuestos ambientales son tomar como materia imponible la contaminación, conforme al principio *quien contamina paga* en inicio y no la manifestación de riqueza como en otros tipos de impuestos.

No obstante, puede suceder que el contribuyente no sea el realizador del hecho imponible, puesto que en este impuesto el hecho imponible se prolonga en el tiempo<sup>116</sup>, es decir la contaminación que provocan los vehículos se efectúan cada que un automotor está circulando por las calles; no obstante, vemos que la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale como lo determina el artículo 19 del Código Tributario, y que en este caso concreto su pago se realizará de forma anual<sup>117</sup>, sin tener en cuenta la contaminación provocada, con lo cual es aún más evidente que se trata de un impuesto a la propiedad. Además, la Ley prevé que en caso de no ser satisfecho el pago en las fechas correspondientes genera el pago de intereses<sup>118</sup>, así como una responsabilidad solidaria, en caso que quién adquiera un vehículo cuyo anterior propietario no hubiere cancelado el impuesto a la contaminación ambiental vehicular, será responsable por el pago de las obligaciones adeudadas, dotando del derecho de repetición del pago en contra del anterior propietario.<sup>119</sup>

Cortés Domínguez sostiene que la base imponible debe medir la intensidad con

---

<sup>116</sup> “Los hechos imponibles pueden ser circunstanciales de hecho de verificación instantánea; en otros casos abarca un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo” Dino Jarach, pág. 283.

<sup>117</sup> Artículo innumerado.- Pago.- Los sujetos pasivos de este impuesto pagarán el valor correspondiente, en las instituciones financieras a las que se les autorice recaudar este tributo, en forma previa a la matriculación de los vehículos, conjuntamente con el impuesto anual sobre la propiedad de vehículos motorizados. En el caso de vehículos nuevos, el impuesto será pagado antes de que el distribuidor lo entregue a su propietario. Cuando un vehículo sea importado directamente por una persona natural o por una sociedad, que no tenga como actividad habitual la importación y comercialización de vehículos, el impuesto será pagado conjuntamente con los derechos arancelarios, antes de su despacho por aduana.

<sup>118</sup> Artículo innumerado.- Intereses.- El impuesto que no sea satisfecho en las fechas previstas en el reglamento, causará a favor del sujeto activo el interés por mora previsto en el artículo 21 del Código Tributario.

<sup>119</sup> En concordancia con lo que establece el artículo 26 del Código Tributario que dice: Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

la que se realiza el presupuesto de hecho, es decir, la base es el presupuesto de hecho en la concreción real de cada caso del principio *quien contamina paga*. Este presupuesto exige por tanto, una congruencia entre la base imponible y el hecho imponible, siendo necesaria una coherencia entre los elementos del tributo ambiental.<sup>120</sup> Dicho de otra manera, “el tercer paso sería el diseño de la estructura jurídica del tributo (sujeto pasivo, base imponible y tipo de gravamen). El sujeto pasivo debe guardar coherencia con el principio *quien contamina paga*, la base imponible debe establecerse en relación con la actividad económica contaminante y el tipo de gravamen debe conducir a internalizar los costes o daños ambientales producidos y ser lo suficientemente elevados como para incentivar el cambio de comportamiento del productor o del consumidor.”<sup>121</sup>

La base imponible responde a la necesidad de cuantificar el presupuesto de hecho para tener como resultado el importe del impuesto. En el caso de los impuestos a la contaminación ambiental dejamos sentada la idea de que en determinados casos presenta algunas complejidades su cuantificación, ya que “los impuestos que gravan las emisiones –en un sentido amplio: emisiones de gases, de vertidos o de residuos– presentan una dificultad de técnica impositiva, pues deben estructurar sus elementos tributarios esenciales en correcta coherencia con el hecho imponible, lo que implica que la base imponible deberá cuantificarse a partir de un parámetro constituido por la cantidad de contaminante emitido”.<sup>122</sup>

“En el caso de impuestos sobre las emisiones, la dificultad de medición directa puede conducir al establecimiento de estimaciones objetivas, o de bases imponibles

---

<sup>120</sup> En palabras de un estudio de la OCDE, cuando es débil el vínculo entre la base imponible y los daños producidos, pueden generarse impactos no deseados como distorsiones inútiles y costosas en las decisiones de producción y de consumo; por lo que las medidas fiscales ambientales dependerán de la existencia de la relación entre la base imponible y la contaminación. OCDE, *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Madrid, OCDE, 1994, pág. 58.

<sup>121</sup> Gracia María Luchena Mozo, *Reflexiones en torno a algunas medidas tributarias catalanas con una pretendida función medioambiental*, Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF), Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi núm. 15/2009 (Estudio). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2009.

<sup>122</sup> <[http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/20710/1/FISCALIDAD\\_AMBIENTAL.pdf](http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/20710/1/FISCALIDAD_AMBIENTAL.pdf)>.

alternativas más fáciles de controlar”.<sup>123</sup> Por tanto, “para que un impuesto tenga el carácter de ecológico, éste debe guardar una relación estrecha entre lo que se busca corregir y la base imponible; su objetivo no debe ser recaudar sino incentivar cambios de comportamiento (finalidad “extrafiscal”), por ello un impuesto ecológico cae dentro de la clase de impuestos reguladores”.<sup>124</sup>

En el caso ecuatoriano, la base imponible viene construida por el cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo, expresado en centímetros cúbicos, a la que se le multiplicará las tarifas que constan en la siguiente tabla:

<i>No.</i>	<i>Tramo cilindraje – Automóviles y motocicletas</i>	<i>\$ / cc.</i>
<i>1</i>	<i>menor a 1.500 cc</i>	<i>0.00</i>
<i>2</i>	<i>1.501 - 2.000 cc.</i>	<i>0.08</i>
<i>3</i>	<i>2.001 - 2.500 cc.</i>	<i>0.09</i>
<i>4</i>	<i>2.501 - 3.000 cc.</i>	<i>0.11</i>
<i>5</i>	<i>3.001 - 3.500 cc</i>	<i>0.12</i>
<i>6</i>	<i>3.501 - 4.000 cc.</i>	<i>0.24</i>
<i>7</i>	<i>Más de 4.000 cc.</i>	<i>0.35</i>

Es importante resaltar que otro elemento para cuantificar la contaminación ambiental se tomó en cuenta el cilindraje de los automóviles y motocicletas; y, como factor de ajuste al nivel potencial de contaminación ambiental los años de antigüedad o tecnología del motor solo para el caso de los vehículos, conforme al siguiente cuadro:

<sup>123</sup> (P. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental...*, 73)

<sup>124</sup> Nicolás Oliva Pérez et al. (o Nicolás Oliva Pérez y otros), *Impuestos verdes: ¿Una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?*, Quito, Centro de Estudios Fiscales, CEF, Servicio de Rentas Internas del Ecuador, junio 2012, pág. 18.

<i>No.</i>	<i>Tramo de Antigüedad (años) – Automóviles</i>	<i>Factor</i>
<i>1</i>	<i>menor a 5 años</i>	<i>0%</i>
<i>2</i>	<i>de 5 a 10 años</i>	<i>5%</i>
<i>3</i>	<i>de 11 a 15 años</i>	<i>10%</i>
<i>4</i>	<i>de 16 a 20 años</i>	<i>15%</i>
<i>5</i>	<i>mayor a 20 años</i>	<i>20%</i>
<i>6</i>	<i>Híbridos</i>	<i>-20%</i>

La cuantificación del tributo se realiza como una aproximación de contaminación, ya que no existe una exhaustiva técnica para determinar ese nivel de contaminación. En Ecuador se propone establecer una mayor tarifa en los automóviles de mayor cilindraje intentando provocar una des-incentivación en su consumo y en cierta medida se estaría afectando la capacidad del vehículo para consumir carburantes y la potencial contaminación que se genere.

Si atendemos al derecho comparado veremos que en diversos países se han introducido elementos ecológicos en la tributación sobre vehículos, por ejemplo, el caso de Inglaterra en donde los impuestos sobre el transporte son medidos de acuerdo a la emisión de CO<sub>2</sub> por kilómetro y depende en que banda se encuentren y las emisiones que produzcan para su pago.<sup>125</sup> En Austria, el impuesto sobre el lujo por adquisición ha sido sustituido por un impuesto que grava en función del consumo. Además, el impuesto anual sobre vehículos depende del peso del vehículo y si no dispone de catalizador se aplica en función de la categoría superior. En Suecia grava la fabricación y se aplica en función a las tres categorías ambientales, diferenciando la tributación ambiental de la

---

<sup>125</sup> (Arnaldo R. Antonio, *Impuestos Ambientales*, 242 – 252)



tecnología menos contaminante.<sup>126</sup> Alemania en el Impuesto sobre Vehículos de Motor, se tiene en cuenta el peso que no deberá superar los 3500 kg, las emisiones del tubo de escape y el nivel de ruido.

Desde lo dispuesto por parte de la legislación ecuatoriana y el derecho comparado, considero que para la clase de impuestos a la contaminación vehicular, no se debió tomar en cuenta únicamente el cilindraje del vehículo y su año de fabricación, sino también el tipo de combustible que usa el vehículo, (gasolina extra, súper, diesel, Gas Licuado de Petróleo, otros), en razón de la incidencia de la combustión en el medio ambiente (horas motor encendido) y las características que tienen los motores . Ya que es diferente un vehículo con motor a gasolina, a diesel, a GLP, híbrido, o eléctrico, puesto que su consumo de combustible en todos los casos será distinto y en los eléctricos será nulo. Consecuentemente dependerá del tipo de combustible para considerar las diferentes emisiones de CO<sup>2</sup> y de otros gases contaminantes.

Por último, dejamos señalado que la contaminación ambiental es difícil de cuantificarla y para su correcta aplicación “... es esencial una correcta correspondencia entre la definición del hecho imponible y la medición de la base imponible del tributo ambiental”.<sup>127</sup> Este es un punto de varias críticas ya que las deficiencias que se pueden presentar en la cuantificación del hecho gravado bien porque la tarifa es muy baja y no conlleva al cambio de conductas o bien a un exceso del mismo. Esto nos lleva a determinar que previa a una imposición tributaria ambiental debe incorporar “...estudios de valoración ambiental serios y rigurosos que sirvan de base mucho más

---

<sup>126</sup> Al mismo tiempo, Suecia presenta uno de los sistemas de depósito y reembolso más interesantes, ya que al comprar un auto nuevo se realiza un depósito que es devuelto cuando los autos viejos son devueltos como chatarra, lo que motiva a la compra de vehículos nuevos que tengan menores niveles de contaminación ambiental. “Según datos de la OCDE, entre un 80 y 90% de propietarios de carros viejos se acogen a este sistema”. OCDE. *Managing the environment. The role of economic instruments*, París, OCDE 1994, pág. 3, citado por José Juan González Márquez y Ivett Montelongo Buenavista, *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano*, México, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1999, pág. 230.

<sup>127</sup> Antonio Vaquera García, *La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales*, en Revista Nueva Fiscalidad - Núm. 3-2006, Marzo 2006, en <<http://vlex.com/vid/316444>>.

que estimativa para la determinación de los elementos de los tributos mesológicos”.<sup>128</sup>

Ahora nos corresponde analizar las exenciones que han sido establecidas en la ley, para ello debemos iniciar diciendo que desde antaño el concepto de exención evocó la idea de privilegio, así el Código Tributario en su artículo 31 da un concepto de exención o exoneración tributaria y señala que es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social. Debemos manifestar que finalmente será el legislador quien determinará cuando una conducta o situación estará sujeta pero exenta, y cuando otra conducta o la misma estará no sujeta a un determinado impuesto.

En este caso el legislador apostó por establecer diferentes tipos de exenciones como veremos más adelante algunas en beneficio de la protección ambiental y otras muy discutidas o difíciles de buscar su fundamento económico o social. Unas de las exenciones están fundamentadas en el destino de los vehículos para el cumplimiento de funciones del Estado, como el caso de los autos de propiedad de las entidades del sector público establecida en el numeral primero y el caso de ambulancias y hospitales rodantes contemplado en el numeral quinto.<sup>129</sup>

La exención sobre los vehículos destinados al transporte público, deberíamos entender que se encuentra dirigido a incentivar su uso como una alternativa al automóvil de uso personal, al igual que el transporte escolar; en tanto que la exención a los taxis es bastante difícil entender porque se realizó ya que si bien el impuesto está dirigido a controlar la contaminación, se estaría dando beneficios a uno de los sectores que provocan una parte de la contaminación atmosférica y no son de uso masivo.

Otra exención es la que se realiza a los vehículos motorizados que se encuentren

---

<sup>128</sup> José Manuel Rodríguez Muñoz, *La alternativa fiscal verde. (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)*, Editorial Ley Nova, pág. 140.

<sup>129</sup> Se entenderán como entidades del sector público las definidas en el artículo 225 de la Constitución de la República.

relacionados con la actividad productiva del contribuyente, para lo cual debemos entender que estas constituyen un medio para la producción de cada sector, y por tanto, contribuyen al desarrollo económico de un país.

En el caso de los vehículos clásicos no es evidente su exoneración ambiental, ya que se trata de automóviles que ocasionan iguales perjuicios ambientales. Como afirma, José Manuel Rodríguez el establecimiento de exenciones que no impongan al sujeto pasivo un cambio de conducta, pueden llegar a constituirse en una subvención encubierta con lo que sería incompatible con el principio *quien contamina paga*.

Una de las exenciones justificadas en razón de motivos ambientales en mi opinión son los vehículos eléctricos, ya que se trata de vehículos que tienen incorporado tecnología amigable con el ambiente. A mi criterio hubiera sido lamentable la ausencia de exenciones dirigidas a incentivar la innovación de tecnología limpia, como es el caso de los vehículos eléctricos y la compra de vehículos pequeños. Consecuentemente, entenderíamos que en el caso de los vehículos híbridos no se encontrarían exentos de este impuesto ya que no consta dentro de las exenciones establecidas en este artículo innumerado, y al parecer se tendría únicamente una disminución del 20% según la tabla de ajuste.

Igualmente, la exención a los vehículos para personas con discapacidad se encontraría conforme al mandato constitucional de protección y cuidado a las personas y grupos de atención prioritaria, los cuales gozarán de exenciones en el régimen tributario como lo determina el artículo 47 de la Constitución. La Administración Tributaria a través de Resolución NAC-DGERCGC12-00145, de 26 de marzo de 2012, emitida por el Director General de Rentas Internas ha señalado que es un requisito para disfrutar de la exención que los propietarios de vehículos destinados al uso y traslado de personas con discapacidad presenten una solicitud ante el Servicio de Rentas Internas

para acceder a este beneficio, el que se efectuará en razón de un solo vehículo de propiedad de la persona con discapacidad o de la persona que lo destine para uso o traslado de la persona con discapacidad. En efecto, dicha Resolución apunta a que terceras personas no se beneficien con esta exención y en caso de otorgar datos inexactos sean sujetos de responsabilidad penal, sin perjuicio de la imposición de otras sanciones que hubiera ha lugar de conformidad con la Ley.

Una vez analizado las exenciones que establece la Ley, es pertinente preguntarse si estas vulneran o no principios tributarios como igualdad o generalidad, ya que si bien por una parte los impuestos ambientales giran en torno al principio *quien contamina paga*, el eximir del pago a ciertos vehículos daría lugar a una discriminación. Por tanto, “las ayudas del Estado también deben ser analizadas desde la perspectiva del principio “quien contamina paga”, ya que las exenciones se materializan en normas que se encaminan a proteger el medio haciendo recaer sobre la colectividad el coste de la política ambiental”.<sup>130</sup>

Es en el Reglamento a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado<sup>131</sup> donde se regula el pago de este impuesto, el mismo que se lo realiza de acuerdo a la tabla determinada en el artículo 10 del Reglamento del Impuesto Anual a los Vehículos Motorizados. Respecto a su recaudación hay que advertir que la Administración Tributaria ha mencionado que “la recaudación del impuesto a la contaminación vehicular está vinculada a las políticas de mejora de la calidad del combustible que se utiliza en el país”.<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> Cristóbal Borrero Moro, *Límites del derecho comunitario a los tributos ambientales*, en Yacolca Estares Daniel, coordinador, *Derecho Tributario Ambiental*, Academia Internacional de Derecho Tributario. Editora Grijley, 2009, pág. 114.

<sup>131</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Decreto Ejecutivo N° 987, publicado en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial N° 608, de 30 de diciembre de 2011.

<sup>132</sup> Romeo Carpio Rivera, Carlos Marx Carrasco Vicuña, *Las nueve reformas tributarias del último quinquenio*, pág. 310 en Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Ecuador, 2012.

En lo que corresponde a la recaudación, podemos notar posiciones contradictorias dentro de la administración tributaria respecto a los impuestos ambientales, por su obra llamada Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir, en donde por una parte se efectúa un análisis de cada reforma tributaria desde una perspectiva de recaudación en donde se clasifican a la creación del impuesto ambiental a la contaminación vehicular y el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables dentro de la categoría que definen como “positivas a la recaudación, ya que crean impuestos o aumentan tarifas y, consecuentemente, incrementan la recaudación”.<sup>133</sup> Sin embargo, más adelante se indica que “ninguno de estos impuestos tiene como objetivo principal recaudar.”<sup>134</sup>

Es entonces evidente la falta de posición por parte del Servicio de Rentas Internas sobre si los impuestos ambientales tendrán o no fines recaudatorios, además que no hacen referencia cómo serán canalizados los montos percibidos, puesto que si bien con la expedición de la Constitución del 2008, se prohíbe la creación de nuevas preasignaciones presupuestarias como lo mencionamos en esta obra, es necesario y coherente el aumento de presupuesto al ministerio del ramo a cargo de la protección medio ambiental que en nuestro caso es el Ministerio del Ambiente.

Una vez que hemos explicado las finalidades que pueden tener los tributos ambientales de manera general y analizado el caso específico del impuesto a la contaminación vehicular, es necesario recalcar que lo definitorio en estos impuestos no es tan solo el hecho imponible con contenido ambiental como prueba suficiente para decir que un impuesto es ambiental, debido a que lo determinante es la configuración de

---

<sup>133</sup> (R.C. Rivera, C. M. Carraso Vicuña, *Las nueve reformas...*,294).

<sup>134</sup> Ana Rivadeneira Alava, Carlos Marx Carrasco, Nicolás Olivia Pérez, *Tributación ambiental en Ecuador: ¿incentivos o desincentivos?*, pág. 349 en Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Ecuador, 2012.

todos los elementos esenciales que lo integran.<sup>135</sup>

## 2.6 Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables

Como consecuencia de pretender satisfacer las necesidades, hemos llegado a vivir una era de consumismo en la que no existe una compensación o relación entre las necesidades que la sociedad ha ido creando a través de la industrialización y masificación de productos y los ciclos que tiene la Naturaleza, produciendo de esta manera graves impactos ambientales. Los desechos han pasado de ser, en su mayoría orgánicos a ser cada vez menos biodegradables y voluminosos, por ello una de las preocupaciones constituye la generación de residuos, concretamente las botellas plásticas no retornables<sup>136</sup> que por sus compuestos químicos, toman entre 100 a 1000 años para su descomposición.

El propósito de la creación de este tributo es entonces procurar cambios en el comportamiento humano, que estén dirigidos a minimizar las presiones de contaminación al ambiente. Esto se logrará únicamente cuando los ciudadanos y ciudadanas comprendamos que el ciclo no termina cuando se consume un bien, sino cuando los desechos que de este se desprenden, tengan un fin ambientalmente deseable a través de procesos de reciclaje.

La Ley al tratar este tributo lo denomina “impuesto redimible”, para lo cual la doctrina no hace referencia a un tipo de impuestos de carácter redimible, por lo que

---

<sup>135</sup> Rosembuj como Jiménez Hernández sostienen que la determinación del hecho imponible *per se* no es suficiente para calificar de ambiental a un tributo. Es necesario reconocer los elementos estructurales de cada impuesto, el hecho imponible y si se relaciona con los objetivos protectores del medio ambiente. Jiménez Hernández, J, *Hecho imponible o finalidad ¿Qué califica a un tributo como ecológico?*, en Yabar Sterling, A, dir., *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, Cedecs, 1998, pág. 374.

<sup>136</sup> La Ley formula un glosario de términos en los que describe a las botellas plásticas como aquellos envases elaborados con polietileno tereftalato, que es un tipo de plástico muy usado en envases de bebidas y textiles. Químicamente el polietileno tereftalato es un polímero que se obtiene mediante una reacción de policondensación entre el ácido tereftálico y el etilenglicol y describe a las Botellas plásticas no retornables como aquellas que no pueden volver a ser utilizadas después de haber sido consumido su contenido.

recurriremos nuevamente a la obra denominada Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir, en donde en uno de sus artículos hace referencia al tema en discusión y nos llega a decir: el impuesto *redimible* a las botellas plásticas “... como lo señala su nombre, el impuesto a las botellas contempla un reembolso total del valor para quienes dispongan correctamente del residuo: devuelvan las botellas a sus productores o las lleven a los centros de acopio autorizados, de tal forma que se asegure que éstas serán recicladas”.

Una vez que dejamos claro porque se le denomina impuesto redimible es pertinente analizar cada uno de sus elementos esenciales. Este impuesto al igual que el de contaminación vehicular, el sujeto activo es el Estado y es administrado a través del Servicio de Rentas Internas. Los sujetos pasivos en este impuesto serán los embotelladores de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto; y, quienes realicen importaciones de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas. Podemos observar la particularidad que genera este impuesto, ya que los sujetos pasivos son los embotelladores o importadores, esta tarifa se traslada al consumidor final en base al principio *quien contamina paga* y la persona que se beneficia de la devolución no es necesariamente el mismo sujeto sino que puede ser un tercero que recolecte y retorne las botellas plásticas a los respectivos centros de acopio. Pero en caso que el consumidor entregue las botellas objeto de gravamen los embotelladores, importadores, recicladores y centros de acopio tienen la obligación de devolver el impuesto pagado cuando las botellas se encuentren vacías y no contengan materiales diferentes a los residuos de la bebida original.

Es en la devolución del impuesto en donde por decir de alguna manera nos encontraríamos en una posición contraria respecto a la naturaleza tributaria de un impuesto, ya que a pesar de tener fines fiscales o extrafiscales, lo recaudado no puede ser devuelto al sujeto pasivo, con lo que a mi criterio se estaría compartiendo más

características del método de protección del sistema de precios o el sistema de depósito o reembolso.

Dentro de las exoneraciones que se establecen en este impuesto se encuentra el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornable. En el Reglamento a la Ley se describe que para la aplicación de la exoneración del pago del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas, se considerará a los medicamentos que se encuentren detallados en el Decreto Ejecutivo 1151 publicado en el Suplemento del Registro Oficial N. 404 de fecha 15 de julio 2008 y sus respectivas reformas.

En el caso de este impuesto el hecho generador es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua. En el caso de bebidas importadas, el hecho generador será su desaduanización.<sup>137</sup>

El principio *quien contamina paga* es utilizado por el legislador a la hora de definir el hecho imponible, y ha de tipificar el daño producido al medio ambiente, incentivando conductas más limpias. En este caso el objeto del Impuesto Ambiental a las Botellas Plásticas no Retornables se creó con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje.

La tarifa actual es de dos centavos de dólar de los Estados Unidos de América del Norte (0.02 USD) por cada botella no retornable, con ello se estaría cumpliendo con la tarifa máxima impuesta por la Ley, pero como hemos dejado señalado en líneas anteriores su valor podrá ser devuelto en su totalidad a la persona que recolecte, entregue y retorne las botellas conforme disponga el respectivo reglamento, para lo cual

---

<sup>137</sup> En el reglamento se hace referencia a lo que se deberá entender como embotellador a aquella persona natural o jurídica que envase o rellene las botellas sujetas al impuesto sobre las bebidas que se encuentran en estado líquido, natural o artificial, listo para ingerir directamente y apto para el consumo humano, contenido en botellas plásticas no retornables sujetas a este impuesto. Y se entenderá como importador: persona natural o jurídica que realice importaciones de bebidas, conforme la definición de bebida.



se establecerán los mecanismos idóneos tanto para el sector privado cómo público para su recolección.

Sin perjuicio de lo expuesto considero que al ser difícil establecer una tarifa que llame a un cambio de conducta por parte del consumidor, debería dejarse la puerta abierta a posibles aumentos de tarifas para de esta manera mitigar el daño causado.

Los sujetos pasivos de este impuesto, declararán las operaciones gravadas con el mismo, dentro del mes subsiguiente al que las efectuó el embotellamiento o la importación de las botellas plásticas. Para su liquidación se deberá multiplicar el número de unidades embotelladas o importadas por la correspondiente tarifa, valor del cual descontará el número de botellas recuperadas, multiplicado por la respectiva tarifa impositiva. En el caso de importaciones, la liquidación de este impuesto se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente.

Cuando el embotellador no pueda determinar de forma exacta el número de botellas recolectadas para efectos de la liquidación de este impuesto, el valor a descontar será igual al equivalente al número de botellas plásticas recuperadas expresado en kilogramos, multiplicado por el respectivo valor equivalente a la tarifa, mismo que será fijado semestralmente, por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución, hay que mencionar que el valor a descontar en un mes determinado no podrá superar al valor que resulte de multiplicar la tarifa por el número de unidades embotelladas o importadas.

El tema de deducibilidad lo vamos a analizar de manera conjunta con el impuesto a la contaminación vehicular puesto que ha sido objeto de varias críticas. En el impuesto a la contaminación vehicular el impuesto es deducible del impuesto a la renta, mientras que el de las botellas plásticas no lo es, ya que como señala el artículo

pertinente por la naturaleza de este impuesto no cabe su deducibilidad. Entiendo que esto corresponde a lo que hemos hecho referencia en líneas anteriores, al dar nuestro criterio sobre la naturaleza de este impuesto, y a la que por tanto, si el sujeto pasivo regresa las botellas a los diferentes centros de acopio, se le devolvería íntegramente su tarifa del impuesto, por lo que no cabe entonces su deducibilidad dentro del impuesto a la renta, a diferencia del primer impuesto analizado en donde no existe una contrapartida para su deducción.

Advierte de esta manera, que no solo los impuestos generan cambios de conductas, la inversión en tecnología constituye un complemento para la creación de productos menos contaminante como es el caso de los biodegradables y el correcto tratamiento a los residuos. Esto nos lleva a la reflexión de que todas las medidas que pueden ser tomadas en pro de un cuidado ambiental siempre deberán ir de la mano de políticas públicas dirigidas a los ciudadanos y ciudadanas sobre el cuidado al medio ambiente.

Consecuentemente, el mecanismo de protección ambiental a través de impuestos debe introducirse conjuntamente con los sistemas de depósito y reembolso o el sistema de precios a los que ya hemos hecho referencia al analizar los diferentes instrumentos de protección ambiental. A manera de ejemplo, en América Latina podemos citar la experiencia de República Dominicana respecto al sistema de depósito y reembolso de botellas de bebidas gaseosas, en donde se aceptan las botellas vacías para reducir el precio de las de la próxima compra o en el caso mexicano en donde existen “prácticas añejas en el uso de sistemas de depósito como a cierto tiempo de envases de bebidas”.<sup>138</sup>

Podemos mostrar el caso de Alemania en donde se ha llegado a establecer un principio

---

<sup>138</sup> (J. J. González Márquez..., *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano...*, 230).

de la responsabilidad del fabricante, en donde el productor se hace responsable de los costos del embalaje del producto. “Esto llevo a la creación de un nuevo tipo de industria (que además generó nuevos empleos) financiada por el sistema de recolección de residuos fijándose objetivos para su recolección y su reciclado. Así el fabricante del producto hace frente al costo de disposición del embalaje. Si bien esta medida no es de carácter fiscal, ha resultado de utilidad”.<sup>139</sup> Sin embargo, en el caso ecuatoriano vemos que actualmente son escasos los lugares en donde el consumidor puede acceder a un Centro de Acopio de botellas plásticas para cumplir con la normativa vigente que trata sobre el estímulo al proceso de reciclaje y consecuentemente el sujeto pasivo no se ve impulsado a realizar estas conductas por la falta de información sobre estos centros.

## **2.7 Reflexiones respecto a la tributación ambiental en los países de la Comunidad Andina.**

El Derecho Ambiental produce efectos que sobrepasan las fronteras de los Estados y destaca la importancia de la cooperación internacional, ya conocemos que ni el mar, ni los ríos ni el aire tienen fronteras, y por tanto, los daños pueden pasar de un país a otro y no pueden ser combatidos sino a través de la cooperación internacional. Como consecuencia vemos como varias Constituciones Latinoamericanas han sido reformadas en lo que corresponde al reconocimiento del derecho a un medio ambiente sano, ecológicamente equilibrado, etc. Como lo hemos evidenciado durante el presente trabajo, es necesario acudir al Derecho Comparado como punto de referencia para comprender de mejor manera los problemas que se suscitan en los diferentes ordenamientos jurídicos y así ofrecer soluciones eficientes en base a la experiencia que recogemos de otros países.

---

<sup>139</sup> (Arnaldo R. Antonio, *Impuestos Ambientales*, 301).

En la Constitución Política Colombiana uno de los principios rectores se encuentra establecido en el artículo 49, en donde se manifiesta la obligación que tiene el Estado de organizar, dirigir y reglamentar lo correspondiente al saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. En 1991, se incluye en el Título II “los derechos colectivos y del ambiente”, se establece en el artículo 79 el derecho a gozar de un ambiente sano, el deber del Estado de proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines. Este bien “medio ambiente” se encuentra unido a la necesidad de un cambio en el modelo de desarrollo, y por ello se hace referencia al manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar... (el) desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución. El Estado colombiano lo que se busca en primera instancia es la prevención antes que la sanción, por eso este orienta a que el comportamiento de la sociedad esté dirigido a una protección ambiental.

La Constitución de Colombia incluye el derecho que “...todas las personas tienen a gozar de un ambiente sano” y el “deber del Estado de proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de esos fines...”. Se acude al instrumento de la planificación del “manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar el desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución” estableciendo además las sanciones legales y la exigencia de la reparación de los daños causados.<sup>140</sup>

La Ley 99/93 en su artículo 1 establece los principios generales ambientales entre los que consta en su numeral 7, que *el Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección*

---

<sup>140</sup> Colombia, Constitución Política de Colombia. Artículo 79.

*y restauración del deterioro ambiental y conservación de los recursos renovables.* Esto evidencia que existe una apertura respecto a la creación de tributos con carácter ambiental.

A la vez, que se han ido creando diferentes incentivos y estímulos económicos de carácter fiscal para fomentar programas e iniciativas encaminadas a la protección ambiental. “En otros países de la región se han implementado fórmulas fiscales más bien orientadas hacia los incentivos tributarios. Por ejemplo, Colombia contempla exclusiones del impuesto a las ventas (IVA) para las inversiones en sistemas de control y monitoreo, en maquinaria de reciclaje, depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, etc., y prevé deducciones del impuesto a la renta para inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, entre otras (Gómez, 2005)”.<sup>141</sup>

Otro beneficio tributario en el que el contribuyente puede acceder de manera voluntaria, es el consagrado en el artículo 78 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, que modifica a la Ley 624 de 1989 artículo 158-2, en el que se crea un incentivo fiscal para el impuesto a la renta de las personas jurídicas que inviertan en el control y mejoramiento del medio ambiente, en el que se podrán deducir del impuesto a la renta dentro de los límites de la renta líquida, de su renta el valor de las inversiones previa acreditación de la autoridad ambiental. A decir de Natacha Mariú Alvear en el Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina, sostiene que en el caso Colombiano, es conveniente incorporar los tributos ambientales con una reforma al artículo 42 de la Ley 93/99 en la noción de tributo ambiental, o crear una legislación de tributos ambientales, ya que su actual legislación está dirigida en su mayor parte a tasas redistributivas y compensatorias.

---

<sup>141</sup> Nicolás Oliva Pérez et al. (o Nicolás Oliva Pérez y otros), *Impuestos verdes: ¿Una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?*, Quito, Centro de Estudios Fiscales, CEF, Servicio de Rentas Internas del Ecuador, junio 2012, pág. 31.

Bolivia en las reformas constitucionales de 2002, incorpora los derechos de las personas a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, mencionándose los derechos que tienen las futuras generaciones y reconociéndose además como delitos imprescriptibles, los delitos contra el Medio Ambiente.<sup>142</sup> En el caso boliviano las disposiciones constitucionales están dirigidas hacia el cuidado y protección al medio ambiente, al criterio de desarrollo sustentable y ambiental. Sin embargo, no he logrado conseguir estudios por parte de la doctrina, respecto a los tributos ambientales, sean estos impuestos o tasas, ya que el tema fiscal ambiental como hemos señalado en el presente trabajo es algo nuevo para los países Latinoamericanos.

En la Constitución Peruana de 1993, en su artículo 2, 22 contempla el “derecho a un ambiente equilibrado y adecuado desarrollo de su vida”; a la vez ha sido complementada primero por el derogado Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales (Decreto Legislativo 613 de 1990), y luego con la Ley General del Ambiente (Ley 28611 del 2005), además a nivel constitucional se regulan las actividades en materia de medio ambiente en los artículos 67,68 y 195.

En el año 2001, en la legislación peruana se aprobó una norma interesante de estándares de calidad ambiental del aire, en el Decreto Supremo 074-2001-PCM de 24 de junio, en donde su artículo 6 se sostiene que sin perjuicio de los instrumentos de gestión ambiental establecidos por las autoridades con competencias ambientales para alcanzar los estándares primarios de calidad del aire, se aplicarán los siguientes instrumentos y medidas:

- a) Límites Máximos Permisibles de emisiones gaseosas y material particulado.
- b) Planes de acción de mejoramiento de la calidad del aire.

---

<sup>142</sup> Bolivia, Constitución de Bolivia. Artículo 9, 33 y 34.

- c) El uso del régimen tributario y otros instrumentos económicos, para promocionar el desarrollo sostenible.
- d) Monitoreo de la calidad del aire.
- e) Evaluación de Impacto Ambiental.

Respecto al tema de residuos en Perú se sostiene que “los residuos sólidos también tienen que ser reciclados y son fuente de nuevas actividades económicas. Ya varios municipios como el de Surco están reciclando. En las zonas pobres el reciclaje es una actividad muy importante en Lima...”.<sup>143</sup>

Estas notas comparativas finales evidencian que los tributos ambientales en los países de la Comunidad Andina son un tema, que aún no se lo desarrolla a nivel doctrinario y al que podemos decir que Ecuador es un país pionero en dotar de legislación a la tributación ambiental, ya que si bien existe la normativa constitucional de protección a un medio ambiente sano, todavía no ha sido desarrollado en forma específica. El tema de tributación ambiental es algo que nos impone un desafío a quienes consideramos que existen varios métodos de protección ambiental diferente a las sanciones administrativas y penales que han venido rigiendo en nuestro sistema normativo.

La implementación de medidas ambientales que cuiden y protejan al medio ambiente deberán ser eficaces, eficientes; y muchas veces no solo es necesaria la aplicación de una de ellas sino de varias en conjunto, acompañadas por políticas públicas claras. Estos objetivos se concretarán únicamente cuando exista una política ambiental y tributaria conjunta dentro de la legislación interna de cada país, y por qué no pensar en normativa supranacional que regule este tema en conjunto como lo está

---

<sup>143</sup> (F. Morales Castillo, *Hacia la Justicia Ambiental...*, 37)

practicando la Unión Europea.<sup>144</sup>

---

<sup>144</sup> Por ejemplo en el Tratado de Roma hace referencia al desarrollo armonioso de las actividades económicas, el *EC's first Action Programme on the Environment*, aprobado el 22 de noviembre de 1973; y finalmente Acta Única Europea (1986) se les atribuyen a las instituciones comunitarias competencias expresas en materia de medio ambiente y recogen el principio *quien contamina paga*.



## CONCLUSIONES

i) El cuidado y protección ambiental en las últimas décadas ha ido tomando gran trascendencia, así las diferentes cumbres, conferencias y acuerdos han marcado un hito para que los diferentes países tomen conciencia del deterioro que provoca las diferentes actividades contaminantes que se realizan diariamente. Las regulaciones que se formulan a través del derecho no buscan detener el crecimiento ni el desarrollo, sino más bien prohíbe las actividades que amenacen la existencia de un ecosistema a través de sanciones administrativas y penales; y, que se asuman los costos de contaminación en el tema de impuestos ambientales.

Es innegable que el modelo de desarrollo sostenible es el núcleo de las nuevas tecnologías ambientales; por ello el desarrollo industrial debe ir de la mano con la tecnología ambiental o también conocida como “tecnología verde”, que tiene como objetivo frenar los impactos negativos producidos por la industria. El correcto uso de los diferentes métodos de protección ambiental hará que nos acerquemos al concepto de Buen Vivir que plantea nuestra Constitución, puesto que llegar a un desarrollo sostenible implicaría que el desarrollo cumpla con las funciones de ser ambientalmente sano, económicamente viable y socialmente justo, garantizando la satisfacción de las necesidades sin comprometer los recursos que serán necesarios para las futuras generaciones.

ii) Para proteger al medio ambiente se han propuesto diferentes métodos, siendo uno de los más comunes los incentivos tributarios, sin embargo, vemos como los tributos ambientales que hasta hace poco eran inaplicados en la región han cobrado vida en Ecuador, constituyéndose así uno de los países pioneros en tomar esta tendencia internacional. Por ello estos impuestos deberán gozar de ciertas características y ser

aplicados conjuntamente con otros métodos de protección ambiental para de esta manera provocar efectos más eficientes. Para ello, se deberá tomar en cuenta principios propios del derecho ambiental como el que contamina paga, el principio de capacidad contributiva tendrá una posición diferente frente a lo que sucede en los impuestos tradicionales, se fundamentará además en el principio de solidaridad y no se puede olvidar que puede provocar efectos regresivos. Además que para su implementación se deberá analizar si se pretende hacer una verdadera reforma fiscal dirigida hacia la protección ambiental en donde nos encontraríamos frente a una reforma integral o si por otra parte se trata de una reforma parcial en donde los impuestos ambientales juegan un papel secundario. Esto último es de vital importancia puesto que de ello dependerá como se manejará la recaudación que se produzca de estos tributos como lo hemos manifestado durante el presente trabajo.

Además para insertar la idea de los impuestos ambientales se requiere de un fortalecimiento de los órganos institucionales competentes para determinar las políticas ambientales y fiscales, en las que se pueda hacer un seguimiento y control de como a través de las diferentes figuras tributarias se está cumpliendo con la finalidad de no incentivar las conductas contaminantes, ya que la experiencia de varios países nos demuestran que en la introducción gradual de los impuestos ambientales llevan consigo la aplicación conjunta de varios instrumentos de protección ambiental, para finalmente decidir qué instrumentos fiscales son los más efectivos.

iii) Como nuestra Constitución no establece cuáles son los métodos de protección ambiental que guiarán el cuidado ambiental, es el legislador quien podrá elegir entre los diferentes métodos de protección del medio ambiente y el ejecutivo será quien determina las políticas públicas tributarias y ambientales que pretendan alcanzar el objetivo ambiental. El determinar a un tributo como instrumento de protección

ambiental tiene ciertas dificultades y desventajas que hacen necesario un análisis previo para considerar todas las implicaciones que pueden generarse, ya que una de las desventajas es que muchos de éstos impuestos son indirectos con carácter de regresivos, los cuales si bien por una parte no velan por el principio de capacidad contributiva están ligados al principio contaminador – pagador.

Por otra parte, una de las ventajas de los impuestos ambientales es que en primer lugar están dirigidos a que la contaminación se reduzca y al mismo tiempo proporcione un incentivo constante de innovación de tecnología amigable con el ambiente. En segundo lugar, a más de los efectos de mitigación que pueden darse generan ingresos que pueden ser invertidos en programas de protección ambiental, así como que para su implementación no requiere de mayores costos administrativos, puesto que en la introducción de estas figuras se aprovechan los recursos humanos y técnicos existentes. No obstante, los impuestos ambientales no deberían examinarse en forma aislada sino dentro del régimen tributario ecuatoriano, así podría aceptarse la regresividad de esos impuestos analizados en todo el contexto de imposición.

iv) En el caso del impuesto a la contaminación vehicular como hemos dejado manifestado es necesario tomar en cuenta otros parámetros de medición de la contaminación atmosférica, como es el caso del tipo de combustible que es utilizado por los automotores, aunque no podemos olvidar que este tipo de impuestos es de difícil cuantificación.

En lo que respecta al impuesto a las botellas plásticas hay que mencionar que se conjugan diferentes métodos de protección ambiental, ya que a más de las características de un impuesto, podría tener características propias del sistema de depósito y reembolso en donde estos 0.02 centavos serían un precio extra que puede ser

devuelto en caso que el embase sea reciclado o se constituiría en un sistema de precios propiamente dicho en el que estos productos nocivos al ambiente paguen un costo adicional por su tratamiento.

v) El uso de los instrumentos económicos fiscales dependerá de la gestión que cada país efectúe a través de leyes y políticas públicas, además de los diferentes lineamientos que se propongan dentro de los procesos de integración como es la Comunidad Andina. Ahí se deberán plantear los diferentes métodos y técnicas para el cumplimiento de los fines ambientales, en donde los objetivos sean complementarios y no contradictorios como sucede en los subsidios a la gasolina, se camine hacia un sistema de manejo de residuos y se cuente con mejores sistemas de transporte público.

La implementación de estas herramientas deberá ser paulatino y con evaluaciones permanentes para conocer si se cumple o no con los objetivos tributario ambientales planteados, además que al tratar los impuestos ambientales dentro del contexto de la integración se deberán tomar en cuenta los efectos que estos producen dentro del comercio internacional puesto que habría situaciones que estos impuestos se conviertan en aumento de costos para la producción.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Alarcón García G., La fiscalidad ambiental: el fenómeno tributario y su relación con el medio ambiente, Justicia ecológica y protección del medio ambiente, Edit. Trotta, Madrid, 2002.
- Arnaldo R., Antonio, Impuestos Ambientales, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2007.
- Borrero Moro, Cristóbal José, Derecho Tributario Ambiental en España, Madrid, Tecnos, 1999.
- Brañes, Raúl, Manual de Derecho Ambiental Mexicano, II Edición, México, Fundación Mexicana para la Educación Ambiental y Fondo de Cultura Económica, 2000.
- BulitGoñi, Enrique G., coord., Derecho Tributario Provincial y Municipal, Buenos Aires, Villela Editor, 2002.
- Bustamante Alsina, Jorge, Derecho Ambiental, Fundamentación y Normativa, Buenos Aires- Argentina, Abeledo – Perrot.
- Crespo, Ricardo, IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur, Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Ecuador, 20 y 21 de septiembre de 2012.
- Figueroa Neri, Aimée, coord., Tópicos Fiscales Contemporáneos, México, Pandora, 2004.
- Figueroa Neri, Aimée, Fiscalidad y Medio Ambiente, México, Porrúa, 2000.

- Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, La Reforma Fiscal Verde, Madrid, Ediciones Mundi-Prensa, 1999.
- García Belsunce, Horacio, La ciencia de las Finanzas Públicas y la actividad financiera del Estado, en Tratado de Tributación TOMO 1 Derecho Tributario Volumen I, Buenos Aires, 2003.
- García Belsunce, Horacio, Tratado de Tributación – Derecho Tributario Volumen I, Buenos Aires, Astrea, 2003-2004.
- García Bueno, Marco, El principio de Capacidad Contributiva, en Derecho Tributario – I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Lima – Perú, Editora Jurídica Grijley, 2009.
- González Márquez, José Juan e Montelongo Buenavista, Ivett, Introducción al Derecho Ambiental Mexicano, México, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1999.
- Griziotti, Benvenuto, Principios de Ciencia de las Finanzas, Buenos Aires, DEPALMA, 1959.
- Gutiérrez Nájera, Raquel, Introducción al Estudio del Derecho Ambiental, Tercera edición corregida y aumentada, México, Editorial Porrúa, 2000.
- Herrera Molina, Pedro M., Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000.

- Instituto de Estudios Fiscales, Informe para la reforma de la Financiación de las Haciendas Locales, Comisión para el Estudio y Propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, 2002.
- Lifschitz, Nora, La evolución del pensamiento jurídico financiero en América, en Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, estudios en honor de Andrea Amatucci, Volumen III, Temis 2011.
- Lozano Serrano, C., Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Civitas, 1990.
- Mejía Salazar, Álvaro, *Diccionario Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012.
- Morales Castillo, Fabiola, comp., Hacia la Justicia Ambiental. Acceso a la justicia ambiental en el Perú y América Latina, Lima, Fondo Editorial del Congreso del Perú, 2008.
- OCDE, La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias, Madrid, OCDE, 1994.
- Oliva Pérez, Nicolás et al. (o Nicolás Oliva Pérez y otros), Impuestos Verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador?, Centro de Estudios Fiscales (CEF), Servicio de Rentas Internas, abril 2011.
- Padilla Hernández, Eduardo, Lecciones de derecho ambiental, Colombia, 2000.
- Pérez, Efraín, Derecho Ambiental, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008.

- Plazas Vega, Mauricio, coord. Científico General, Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Volumen II, Bogotá – Napoli, Editorial Temis S.A – Jovene Editore, 2011.
- Rezzoagli, Luciano Carlos, Supuestos de Exención y No Sujeción, en beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos, México, Cárdenas Velasco Ed., 2006.
- Rivas Nieto, M. Estela, Tributos Atípicos, Marcial Ponds, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid-Barcelona, 2006.
- Rodríguez Muñoz, José Manuel, La alternativa fiscal verde. (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura), Editorial Ley Nova.
- Servicio de Rentas Internas, Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal, Ecuador, 2012.
- Troya Jaramillo, José Vicente, Las fuentes del derecho tributario en Ecuador según la Constitución de 2008, Quito, octubre del 2012, en versión digital sin publicar.
- Troya Jaramillo, José Vicente, De la actividad financiera y las ciencias que tratan de ella”, Manual de Derecho Tributario, 1997, Documento actualizado a Agosto 2011 en versión digital sin publicar.
- Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal, Quito – Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Centro de Estudios Fiscales, 2012.
- Vaquera García, A, Fiscalidad y medio ambiente, Valladolid, Lex Nova, 1999.



- Villegas, Héctor, Manual de Finanzas Públicas, Buenos Aires, Depalma, 2000.
- YacolaEstares, Daniel, coordinador, Derecho Tributario Ambiental, Academia Internacional de Derecho Tributario. Editora Grijley, 2009.
- Zornoza Pérez, El principio contaminador-pagador: medidas fiscales de protección ambiental (intervención en el I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, celebrado en Sevilla, del 19 al 21 de abril de 1995).

### **Legislación:**

- Código Orgánico Tributario.
- Constitución de Bolivia.
- Constitución de la República del Ecuador.
- Constitución Política de Colombia.
- Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano, junio de 1972.
- Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, junio de 1992.
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.
- Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
- Reglamento a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

### **Revistas:**

- Borrero Moro, Cristóbal José, Un sueño frustrado (La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía), en Quincena Fiscal

Aranzadi núm. 3/2007-4/2007, Revista Universitat de València, Editorial Aranzadi S.A., Madrid. 2007.

- Comunicación de la Comisión Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único, (97/C224/04) DOCE, núm. C 224/6, de 23 de julio de 1997.
- Embid Irujo, La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico. Consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales, RAP, núm. 148, enero-abril de 1999.
- Herrera Molina, Pedro, El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica, en NUE, núm. 122/1995.
- Luchena Mozo, Gracia María, Reflexiones en torno a algunas medidas tributarias catalanas con una pretendida función medioambiental, Revista Quincena Fiscal Aranzadi núm. 15/2009 (Estudio), Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF), Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2009.
- O.C.D.E., La fiscalidad y el medio ambiente, Políticas complementarias, en Revista de Derecho Financiero - Núm. 262, Octubre 2001, edición española a cargo de Pichot, F., y Rapado, J. R., O.C.D.E., París, 1993.
- Prados Pérez, Elisa, Fiscalidad y turismo: el tributo turístico, Revista Quincena Fiscal Aranzadi núm. 4/2001, Editorial Aranzadi S.A., Febrero 2001.
- Rajmilovic, Darío M., La tributación ambiental y el mecanismo de desarrollo limpio del Protocolo de Kyoto. Ideas y propuestas para el caso de Argentina, revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, número 66 de mayo de 2012.

- Rosa Galapero Flores, Tributación medioambiental en el ámbito de las haciendas Locales, en Revista Nueva Fiscalidad - Núm. 9-2003, Octubre 2003 en <<http://www.vlex.com/vid/216170>>.
- Santoalalla López, F, Exposición de motivos de las leyes: motivos para su eliminación, REDC, núm. 33, 1991.
- Vaquera García, Antonio, La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales, en Revista Nueva Fiscalidad - Núm. 3-2006, Marzo 2006, en <<http://vlex.com/vid/316444>>.

**Internet:**

- <<http://www.un.org/spanish/conferences/wssd/unced.html>>.
- <[www.socioeco.org/bdf/\\_docs/paz\\_con\\_la\\_naturaleza.doc](http://www.socioeco.org/bdf/_docs/paz_con_la_naturaleza.doc)>.
- Análisis de la Legislación Mexicana en materia de impuestos con fines extrafiscales, en <[http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/lfis/torres\\_a\\_le/capitulo4.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/torres_a_le/capitulo4.pdf)>.
- Fullerton, D., A. Leicester y S. Smith (2008). "Environmental Taxes". National Bureau of Economic Research, Working Paper 14197 en <<http://www.nber.org/papers/w14197>>.
- Geo Andino 2003. Perspectivas del Medio Ambiente. Publicado por el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe y la Secretaría General de la Comunidad Andina, en <[http://www.comunidadandina.org/public/libro\\_27.htm](http://www.comunidadandina.org/public/libro_27.htm)>.

- Gil Maciá, Lorenzo, *Fiscalidad Ambiental*, Universidad de Alicante, <[http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/20710/1/FISCALIDAD\\_AMBIENTAL.pdf](http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/20710/1/FISCALIDAD_AMBIENTAL.pdf)>.
- Prospectiva Medioambiental de la OCDE para el 2030. <[http://www.dhl.hegoa.ehu.es/ficheros/0000/0093/prospectiva\\_medioambiental\\_OCDE\\_para2030.pdf](http://www.dhl.hegoa.ehu.es/ficheros/0000/0093/prospectiva_medioambiental_OCDE_para2030.pdf)>.